Die nicht abzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des Grades
eines Doktors der Rechte
durch die Juristische Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von
Knut Heister
aus Bromberg

1970

Die nicht abzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung des Grades
eines Doktors der Rechte
durch die Juristische Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

K n u t H e i s t e r
aus Bromberg

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Klein
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Scupin
Dekan:	Prof. Dr. Stree
Tag der mündlichen Prüfung:	21. Juli 1970

Inhaltsübersicht

	Seite:
Inhaltsübersicht	I
Schrifttumsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXII
I. Teil: Einführung in die Problematik der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG	1
A) Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG im System der Einkommensbesteuerung	1
B) Der Zusammenhang der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG mit anderen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes	2
C) Zur Entwicklungsgeschichte der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG	3
II. Teil: Die Problematik der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG	7
1. Abschnitt: Überblick über die Problematik	7
2. Abschnitt: Behandlung der einzelnen Probleme	8
A) Die Tragweite des Nachsatzes der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG	8
I. Die Darstellung des Problems und der Meinungen	8
II. Die Argumente des Finanzgerichts Hamburg und Beckers	10
III. Die Argumente der herrschenden Meinung (BFH)	16
IV. Zusammenfassung und Ergebnis	19
B) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 1 und 12 Nr. 2 EStG zueinander	20

Seite:

I. Die Darstellung des Problems 20

II. Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen 20

1. Die bürgerlich-rechtliche Begriffsbestimmung 20

a) Die Arten von gesetzlichen Unterhaltsansprüchen 21

aa) Die Unterhaltsansprüche aus familienrechtlicher Bindung 21

bb) Die Unterhaltsansprüche aus sonstigen gesetzlichen Bestimmungen 23

b) Die Arten von gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen 24

aa) Der engere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen 25

bb) Der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen 25

2. Die einkommensteuerrechtliche Begriffsbestimmung 25

a) Der Überblick über die Entwicklung der einkommensteuerrechtlichen Rechtsprechung und des einkommensteuerrechtlichen Schrifttums zum Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen 27

b) Die Rechtslage bis zum EStG 1934 31

c) Die Rechtslage nach dem EStG 1934 37

d) Die verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 41

aa) Das Vorliegen gleicher Sachverhalte im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG 43

bb) Die ungleiche Behandlung der gleichen Sachverhalte 43

cc) Die sachlichen Gründe zur Rechtfertigung der ungleichen Behandlung 44

e) Ergebnis: Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG 46

III. Der Begriff der Zuwendung 47

1. Der bürgerlich-rechtliche Zuwendungsbegriff 47

2. Der Zuwendungsbegriff der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG in der Rechtsprechung und im Schrifttum 48

Seite:

3. Eigene Bestimmung des einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsbegriffs 50

a) Der bürgerlich-rechtliche Zuwendungsbegriff als Ausgangspunkt 50

b) Die Einschränkung des bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriffs durch den Wortlaut, die systematische Stellung, den Sinn oder die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 51

IV. Der Begriff der freiwilligen Zuwendungen 55

V. Der Begriff der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen 57

1. Die Beschränkung auf Unterhaltsleistungen 57

2. Die Bedeutung von teilweisen Gegenleistungen 58

a) Die Darstellung der Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum 59

b) Eigene Stellungnahme 62

VI. Der Begriff der Familienangehörigen im Sinne der Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG 64

VII. Schlußfolgerungen zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 12 Nr. 1 EStG zueinander 65

1. Schlußfolgerungen bezüglich der freiwilligen Zuwendungen 65

2. Schlußfolgerungen bezüglich der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen 66

C) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zueinander 66

I. Die Darstellung des Problems 66

II. Zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen in Form von Renten oder anderen dauernden Lasten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 68

1. Die Meinungen zum Problem 68

2. Die Argumente gegen die herrschende Meinung 69

3. Die Argumente für die herrschende Meinung 71

III. Zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen in Form von Schuldzinsen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 75

Seite:

IV. Ergebnis 76

D) Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung des Nießbrauchs 77

I. Die grundsätzliche einkommensteuerrechtliche Behandlung der Nießbrauchsbestellung 77

1. Die Bestimmung der Einkunftsart 78

2. Die Bestimmung der Person des Einkünftebeziehers 78

II. Die Problematik der grundsätzlichen Lösung bei Vorliegen der Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 79

1. Die Darstellung der Problematik 79

2. Die Darstellung der Meinungen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des unentgeltlich bestellten Nießbrauchs bei Vorliegen der Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 80

a) Die Entwicklung der Rechtsprechung 80

b) Die Meinungen im Schrifttum 85

III. Die Lösung des Problems: Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten 85

1. Die Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung des Nießbrauchs für das Einkommensteuerrecht 86

2. Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Bestimmung der Person des Einkommensbeziehers 90

IV. Ergebnis 92

V. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. November 1967 - VI R 274/66 93

E) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander 94

I. Das Problem 95

II. Die Meinungen zum Problem 96

1. Die Entwicklung der Rechtsprechung zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander 96

2. Die Meinungen im Schrifttum zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander 97

III. Kritische Auseinandersetzung mit den Meinungen 98

Seite:

1. Die Auslegung der Vorschrift des § 21 EStG 98

2. Der Vorrang der allgemeinen Grundsätze über die Behandlung von Unterhaltsleistungen 100

3. Der Vergleich mit anderen Fällen der Unterhaltsgewährung 101

4. Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Entscheidung 104

5. Der unentgeltlich Nutzende als Einkünftebezieher 104

6. Die Gegenstandslosigkeit der Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG 105

7. Ergebnis 106

IV. Die Folgen für die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Nießbrauchsfälle bei bürgerlich-rechtlicher Unwirksamkeit des Nießbrauchs 106

F) Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung des dinglichen Wohnrechts und des Dauerwohnrechts 108

3. Abschnitt: Die Funktionen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG - Zugleich Zusammenfassung des Hauptteils 112

A) Die Klarstellungsfunktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 112

B) Die Abgrenzungsfunktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 112

C) Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG als Abzugsverbot 113

D) Die Funktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei der Verhinderung von willkürlichen Einkommensverschiebungen 114

E) Die Funktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei der Zurechnung des Einkommens 114

F) Zusammenfassung in Thesenform 115

Seite:

III. Teil: Vorschläge zur Änderung und Neufassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 118

A) Die Vorschläge zur Neufassung de lege lata 118

I. Der Vorschlag der Einkommensteuerkommission 118

II. Eigener Vorschlag zur Neufassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 121

B) Die Vorschläge zur Änderung de lege ferenda 123

Schrifttumsverzeichnis

APRATH, Gerd — Die Rentenbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz
Diss. jur. Köln 1966

BANNER — Die Berücksichtigung unentgeltlicher Zuwendungen an Abkömmlinge und Eltern bei der Einkommensteuer
in: DStZ 1929 S. 470/471

BARDELLE, Heinz — Nochmals: Steuern sparen durch Bestellung eines Nießbrauchs
in: DStR 1968 S. 203-205

BECKER, Enno — Handkommentar der Reichssteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern)
Zweiter Band: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925
Erster Teil: §§ 1 - 18
Stuttgart (Hess) 1928
(zitiert: Becker, EStG)

Zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuergesetz. Umsatzsteuergesetz
in: StW 1929 I Sp. 917-944

Reichsabgabenordnung
7. Auflage
Berlin (Heymann) 1930

Steuerrundschau
Zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuerrecht. Reichsbewertungsgesetz
in: StW 1930 I Sp. 559-587

Zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuerrecht
in: StW 1930 I Sp. 941-966

BECKER, Enno

Zur Rechtsprechung
Allgemeines. Einkommensteuerrecht.
Reichsabgabenordnung

in: StW 1931 I Sp. 1087-1100

Zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Zum Einkommensteuergesetz

in: StW 1933 I Sp. 999-1028

Erläuterungen zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuer

in: StW 1936 I Sp. 1415-1432

Erläuterungen zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuerrecht

in: StW 1937 I Sp. 57-86

Erläuterungen zur Rechtsprechung
Einkommensteuer

in: StW 1937 I Sp. 1480-1502

Erläuterungen zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuer

in: StW 1939 I Sp. 1281-1308

Die Grundlagen der Einkommensteuer
München und Berlin (Bergmann und Springer) 1940

(zitiert: Becker, Grundlagen)

BIEDERMANN, Franz

Besteuerungsfragen bei unentgeltlicher Nießbrauchbestellung und unentgeltlicher Wohnungsüberlassung

in: RWP-Blattei 14 D Nießbrauch
II B 1 Einzelfragen - Unentgeltliche Nießbrauchbestellung
S. 697, 73-81
(Stand vom 14. September 1967)

BLÜMICH, Walter
FALK, Ludwig

Einkommensteuergesetz
9. Auflage
Berlin und Frankfurt/Main
(Vahlen) 1964

(zitiert: Blümich-Falk)

BOEKER, Helmut

Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im Einkommensteuerrecht

in: BB 1951 S. 997-1000

Bonner Kommentar

Kommentar zum Bonner Grundgesetz
Loseblattsammlung
Hamburg (Heitmann)
Stand vom Dezember 1967

(zitiert: Bonner Kommentar)

BÖTTCHER, Conrad

Umgehung des § 12 Ziff. 2 EStG über die Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen durch eine Schenkung, deren Substanz der Schenker als verzinsliches Darlehen behält
Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen

in: StBJb 1963/64 S. 93-139
(S. 104-106)

Nießbrauch an einer Darlehnsforderung für eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person - für die Dauer von nur 2 Jahren?
Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen

in: StBJb 1968/69 S. 105-148
(S. 135-138)

BÖTTCHER, Conrad
GRASS, Adolf

Die Ehegattenbesteuerung
Stuttgart (Forkel) 1957

BRENSING

Ist das an die verheiratete Tochter gezahlte Nadelgeld beim Einkommen des Vaters abzugsfähig?

in: DStZ 1931 S. 201-203

BRINKMANN, Karl

Grundrechts-Kommentar zum Grundgesetz
Bonn (Bouvier) 1967

BROCKHOFF, Hedin	Ehescheidungskosten und Aufwendungen für den geschiedenen Ehegatten im Einkommensteuerrecht in: BB 1959 S. 1167-1170
	Grundlagen und Grenzen der Typisierung im Einkommensteuerrecht in: StBJb 1963/64 S. 317-346
BÜHLER, Ottmar PAULICK, Heinz	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Handkommentar Loseblattsammlung München (Beck) Stand vom Dezember 1968 (zitiert: Bühler-Paulick)
CHARLIER, Rudolf	Renten und andere dauernde Lasten Ihre Behandlung bei der Einkommensteuer in: StBJb 1966/67 S. 279-314
DRÜSCHKE	Nießbrauch an Gesellschaftsrechten einer Personengesellschaft in: FR 1959 S. 249-252
EHRHARDT	Die gesetzliche Unterhaltspflicht im Einkommensteuerrecht in: DStZ 1939 S. 337-346
Einkommensteuer-kommission	Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte Bericht der Einkommensteuerkommission Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen Heft 7 Bonn (Stollfuß) 1964 (zitiert: Bericht der Einkommensteuerkommission)
ENNECCERUS, Ludwig NIPPERDEY, Hans Carl	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts Zweiter Halbband 15. Auflage Tübingen (Mohr) 1960

ERNST, Eberhard — Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht
in: StW 1966 I Sp. 81-108

FLIES, Rolf — Rechtsfragen bei der Besteuerung eines Nießbrauchs
in: DStR 1965 S. 651-656

FLUME, Werner — Veräußerungsrente und Versorgungsrente - Verschiedenartige Behandlung im Einkommensteuerrecht
in: DB 1955 S. 833/834

GERLOFF, Wilhelm — Steuerwirtschaftslehre
in: Handbuch der Finanzwissenschaft
Zweiter Band
Tübingen (Mohr) 1956
S. 239

GLÖGGLER, Hans — Ist der Verzicht auf den Nießbrauch an einem Hausgrundstück eine Zuwendung im Sinne des § 12 Ziff. 2 EStG?
in: DB 1954 S. 424

Zurechnung der Einkünfte beim unentgeltlichen Nießbrauch
in: FR 1958 S. 10-12

GRIEGER, Rudolf — Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge
in: DStZ 1961 S. 81-88

Steuerliche Anerkennung eines ungewöhnlich niedrigen Pachtzinses bei der Betriebsspaltung
Anmerkung zu BFH I 131/59 S vom 8.11.1960 (BStBl 1960 III, 513)
in: BB 1961 S. 83-85

Zurechnung der Erträge bei der Bestellung eines Nießbrauches an einer Beteiligung
Anmerkung zu BFH I 129/60 U vom 11. 4.1961 (BStBl 1961 III, 352)
in: BB 1962 S. 87/88

GRIEGER, Rudolf — Zurechnung der Einkünfte bei Einräumung eines Nießbrauchs oder eines dinglichen Wohnrechts
in: BB 1967 S. 67-69

HAHN, Ottokar — Die Besteuerung der Stiftungsbeteiligten
in: FR 1966 S. 366-372

HAMANN, Andreas — Das Grundgesetz
2. Auflage
Neuwied und Berlin (Luchterhand) 1961

HARTMANN, Alfred
BÖTTCHER, Conrad
GRASS, Adolf — Großkommentar zur Einkommensteuer
Loseblattsammlung
Stuttgart (Forkel) Stand vom Juni 1968
(zitiert: Hartmann-Böttcher-Grass)

HARTZ, Wilhelm — Anmerkung zum Urteil des BFH vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U (BStBl 1957 III S. 68/69)
in: DB 1957 S. 179

HARTZ, Wilhelm
OVER, Josef — ABC-Führer durch die Lohnsteuer
Loseblattsammlung
Stuttgart (Schäffer) Stand vom Februar 1968
(zitiert: Hartz-Over)

HEISTER, Knut — Anmerkung zum Urteil des BFH vom 24. November 1967 - VI R 274/66 (BStBl 1968 II S. 260/261)
in: FR 1969 S. 38/39

Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs an einer verzinslichen Forderung
in: DStR 1969 S. 35/36

HERRMANN, Carl
HEUER, Gerhard — Kommentar zur Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer
Loseblattsammlung 12. Auflage
Köln (Schmidt) Stand vom Januar 1969
(zitiert: Herrmann-Heuer)

HILGER, Engelbert — Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs
Diss. jur. Köln 1967

HIPPE, Wolfgang — Anmerkung zum Urteil des BFH vom 8. September 1961 - VI 227/60 U (BStBl 1961 III S. 535/536)
in: StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 31

HOFFMANN, Fritz — Gedanken zur Haushaltsbesteuerung
in: DStZ 1955 S. 186-188

Anmerkung zu den Urteilen des BFH vom 22. September 1959 - I 5/59 U (BStBl 1960 III S. 37/38) und vom 2. Oktober 1959 - VI 64/57 U (BStBl 1960 III S. 36/37)
in: FR 1960 S. 213/214

HÜBSCHMANN, Walter
HEPP, Ernst
SPITALER, Armin — Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen
Loseblattsammlung
1.-5. Auflage
Köln (Schmidt) Stand vom Dezember 1968
(zitiert: Hübschmann-Hepp-Spitaler)

JANSEN, Rudolf
WREDE, Friedrich — Renten - Raten - Dauernde Lasten
Systematik, Rechtsprechung und Praxis bei der Einkommensteuer
mit 58 Beispielen
2. Auflage
Herne und Berlin (Neue Wirtschafts-Briefe) 1968
(zitiert: Jansen-Wrede)

JUDEICH, Walter — Können Steuerberatungskosten als Werbungskosten abgezogen werden?
in: BB 1962 S. 445/446

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25. September 1962 - I 127/60 (StRK EStG § 15 R. 369)
in: StRK-Anm. EStG § 15 R. 369)

KAATZ, P.

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 30. August 1963 - VI 216/62 U (BStBl 1964 III S. 59/60)

in: FR 1964 S. 130

KAPP, Reinhard
GRUNE, Günter

Die Besteuerung von Renten
Der Rechts- und Steuerdienst
Kölner Schriftenreihe zeitnaher rechtswissenschaftlicher Abhandlungen Heft 46
Köln (Schmidt) 1965

KLEIN, Franz

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiete des Steuerrechts im Jahre 1967

in: DStR 1968 S. 331-335

KÖHLER, Wolfgang

Handbuch des Unterhaltsrechts
Berlin und Frankfurt/Main (Vahlen) 1963

KÖRNER, Franz

Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs an Waldgrundstücken

in: DStR 1964 S. 279-284

KRAH, R.

Dienstbarkeiten im Einkommensteuerrecht

in: Inf. A 1966 S. 265-272

KÜHN, Rolf

Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Steueranpassungsgesetz, Finanzverwaltungsgesetze, Nebengesetze
8. Auflage
Stuttgart (Schäffer) 1966

(zitiert: Kühn, Abgabenordnung)

LADEMANN, Fritz
LENSKI, Edgar
BROCKHOFF, Hedin

Kommentar zum Einkommensteuergesetz
Loseblattsammlung
3. Auflage
Stuttgart, München und Hannover (Boorberg) Stand vom August 1968

(zitiert: Lademann-Lenski-Brockhoff)

LANGE, Hermann

Das neue Nichtehelichenrecht

in: NJW 1970 S. 297-306

LARENZ, Karl

Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts
München (Beck) 1967

LAULE, Gerhard

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 7. Oktober 1960 - VI 130/60 (StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 25)

in: StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 25

Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte

Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln herausgegeben von Prof. Dr. Armin Spitaler
Band 25
Düsseldorf (Institut der Wirtschaftsprüfer) 1961

LEYKUM, Klaus-Dietrich

Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

in: FR 1967 S. 51-53

LITTMANN, Eberhard

Das Jahressteuergesetz 1960
Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG, des GewStG und des Wohnungsbau-Prämiengesetzes (Steueränderungsgesetz 1960) vom 30. Juli 1960
Stuttgart (Schäffer) 1960

Die Unentgeltlichkeit in der Einkommensteuer
Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen

in: StBJb 1960/61 S. 125-212
(S. 176-191)

Eine Wandlung im Steuerrecht:
Zunehmende Auseinandersetzung mit dem bürgerlichen Recht in der Einkommen- und Körperschaftsteuer

in: FR 1961 S. 485-489

LITTMANN, Eberhard — Das Einkommensteuerrecht
Kommentar zum Einkommensteuergesetz
8. Auflage
Stuttgart (Schäffer) 1966
(zitiert: Littmann, EStRecht)

Einkommensgestaltung durch Nießbrauchsbestellung?
in: Inf. A 1967 S. 1-7

LOEWER, Albrecht — Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG
in: DStZ 1954 S. 286-288

von MANGOLDT, Hermann
KLEIN, Friedrich — Das Bonner Grundgesetz
Kommentar
Erster Band
2. Auflage
Berlin und Frankfurt/Main (Vahlen) 1957
(zitiert: von Mangoldt-Klein)

MATTERN, Gerhard
MESSMER, Kurt — Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen einschließlich Steuerberatungsrecht
Grundgesetz Art. 105 ff.
Bonn (Stollfuß) 1964

MAUNZ, Theodor — Deutsches Staatsrecht
16. Auflage
München (Beck) 1968

METZ — Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht bei der Einkommensteuer
in: DStZ 1934 S. 695-697

MODEL, Otto — Freiwillige Zuwendungen
in: FR 1961 S. 32/33

MOLL, Bruno — Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Berlin (Hobbing) 1930

MÜTHLING, Hans — Steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen
Ein Leitfaden für die Praxis
in: NJW 1968 S. 1985-1990

NICKLISCH, Fritz — Die Bindung der Gerichte an gestaltende Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte
Schriften zum deutschen und europäischen Zivil- Handels- und Prozeßrecht
Band 30
Bielefeld (Gieseking) 1965

NÖLL VON DER NAHMER, Robert — Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Erster Band: Allgemeine Finanzwissenschaft
Köln und Opladen (Westdeutscher) 1964

o. Verf. — Anmerkung zu den Urteilen des BFH vom 6. Juli 1966 - VI 124/65 (BStBl 1966 III S. 584/585) und VI 111/65 (BFHE 86, 674/675)
in: DStR 1966 S. 705

OEFTERING, Heinz — Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
Ausgewählte Fragen der Einkommensteuer
in: DStZ 1940 S. 289-297

OSWALD, Franz — Steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung
in: DB 1951 S. 865/866

Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsrenten und ähnlichen Leistungen, insbesondere von Wohnungsüberlassungen
in: StW 1952 I Sp. 29-40

Wohnungsüberlassung als Unterhaltsleistung - einkommensteuerliche Behandlung
in: StW 1957 I Sp. 831-838

OSWALD, Franz	Zuwendungen, die auf einer besonderen Vereinbarung beruhen (Zur Auslegung des § 12 Ziff. 2 EStG) in: StW 1958 I Sp. 53-58
	Nochmals: Wohnungsüberlassung als Unterhaltsleistung in: StW 1958 I Sp. 253-258
PALANDT	Bürgerliches Gesetzbuch 27. Auflage München und Berlin (Beck) 1968
PANKOW, Max	Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Grundstücks-Spekulationsgewinnen gemäß § 23 Abs. 1 Ziff. 1a EStG in: StW 1966 I Sp. 487-496
PETER, K.	ABC der abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Ausgaben 8. Auflage Herne und Berlin (Neue Wirtschafts-Briefe) 1965
PETERS, J. F. H.	Kommentar zum Einkommensteuergesetz Loseblattsammlung 4. Auflage Köln (Schmidt) Stand vom Juli 1942
PHILIPOWSKI, Rüdiger	Steuern sparen durch Bestellung eines Nießbrauchs in: DStR 1967 S. 655-658 und DStR 1968 S. 205-207
	Zeitlich begrenzter Nießbrauch in: DStR 1968 S. 597-599
PLÜCKEBAUM, Rudolf	Grundsätze über die Abgrenzung der Lebenshaltungskosten gegenüber den Betriebsausgaben und Werbungskosten in: StBp. 1963 Sonderbeilage zu Heft 3
ROSENBERG, Leo	Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts 9. Auflage München und Berlin (Beck) 1961

SCHEFOLD, Karl — Die für die Bestimmung der Einkommensteuer nicht abzugsfähigen Ausgaben (§ 12)
in: DStBl. 1939 S. 281-292 = PrStD 014 S. 1-12

Einkommensteuer ohne Einkünfte?
in: StW 1942 I Sp. 203-212

Ehegesetz und Einkommensteuer
in: StW 1948 I Sp. 95-104

SCHMIDT-BLEIBTREU, Bruno
KLEIN, Franz — Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
Neuwied und Berlin (Luchterhand) 1967

SCHMÖLDERS, Günter — Allgemeine Steuerlehre
4. Auflage
Berlin (Duncker & Humblot) 1965

SCHOLZ — Die Besteuerung des Nutzungswerts einer unentgeltlich überlassenen Wohnung
in: DStZ 1940 S. 153/154

SIMON — Zur einkommen- und vermögensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchsrechts
in: StWa. 1963 S. 226-228

SÖFFING, Günter — Die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus einem zugunsten eines Unterhaltsberechtigten unentgeltlich bestellten Nießbrauchs
in: Stbg. 1961 S. 84-87

STRUTZ, Georg — Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920
3. Auflage
Berlin (Liebmann) 1921

STRUTZ, Georg — Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen
Erster Band
Berlin (Liebmann) 1926

THEIS, Jacob — Unentgeltliche Nießbrauchbestellung an einem Mietwohngrundstück zugunsten eines Unterhaltsberechtigten
in: FR 1955 S. 39-41 und
FR 1955 S. 141

Anmerkung zum Urteil des BFH vom 2. Dezember 1966 - VI R 4/66 (BFHE 87, 479-482)
in: StRK-Anm. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 97

TIPKE, Klaus — Fünfzig Jahre Finanzhof
in: NJW 1968 S. 2081-2086

TIPKE, Klaus
KRUSE, Heinrich Wilhelm — Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht)
Erster Band
Köln (Schmidt) 1961

TROEGER, Heinrich
HARTZ, Wilhelm
KOLBE, Hans
LENSKI
OERMANN, J. — Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957
Stuttgart (Schäffer) 1958

VANGEROW, Friedrich — Anmerkung zum Urteil des BFH vom 6. Juli 1966 - VI 124/65 (BStBl 1966 III S. 584/585)
in: StRK-Anm. EStG § 2 R. 62

Erläuterungen zur Rechtsprechung
Zur Einkommensteuer
Zu den Urteilen des BFH vom 6.7.66
VI 111/65 StW 1967 Nr. 19,
VI 124/65 StW 1967 Nr. 20,
VI 135/65 StW 1967 Nr. 21,
VI 148/65 StW 1967 Nr. 22
in: StW 1967 I Sp. 227-236

WENNRICH, Eberhard

Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht

Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln herausgegeben von Prof. Dr. Armin Spitaler
Band 36
Düsseldorf (Institut der Wirtschaftsprüfer) 1963

WOLTMANN, A.

Nießbrauchsüberlassung an Waldgrundstücken - rechtliche, insbesondere einkommensteuerrechtliche Beurteilung

in: Inf. L 1964 S. 1-4

ZITZLAFF

Die Grundlagen der Einkommensteuer
Von Dr. h. c. Enno Becker, weiland Senatspräsident beim Reichsfinanzhof

in: StW 1940 I Sp. 881-896

Ist der Nutzungswert einer Wohnung, die einer nicht unterhaltsberechtigten Person freiwillig unentgeltlich überlassen wird, vom Überlassenden zu versteuern, wenn dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist?
Erläuterungen zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuer. Gewerbesteuer

in: StW 1942 I Sp. 271-290
(Sp. 285/286)

Handelt es sich um Verfügung des Vaters über von ihm bezogene Einkünfte, wenn er Einkünfte aus Grundbesitz durch Bestellung eines Nießbrauchs an dem Grundbesitz unentgeltlich volljährigen Kindern zuwendet?
Erläuterungen zur Rechtsprechung
Allgemeines Steuerrecht. Einkommensteuer. Gewerbesteuer

in: StW 1943 I Sp. 673-702
(Sp. 673-676)

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl. I S. 161) in der Fassung des 2. AO Straf/ndG vom 12. August 1968 (BGBl. I S. 953)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AVO EheG (BZ)	Verordnung des Zentraljustizamts für die Britische Zone zur Ausführung des Ehegesetzes vom 12. Juli 1948 (VOBlBZ 210) (Schönfelder, Deutsche Gesetze Nr. 43 b)
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts, Berlin (Gruyter)
BB	Der Betriebs-Berater, Heidelberg (Recht und Wirtschaft)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs, Bonn (Stollfuß)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896 (RGBl. S. 195) in der Fassung des 3. Gesetzes zur Änderung mietrechtlicher Vorschriften vom 21. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1248)
BGBl.	Bundesgesetzblatt, Bonn (Bundesanzeiger)
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen, Berlin und Köln (Heymann)
BStBl	Bundessteuerblatt, Bonn (Stollfuß)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Tübingen (Mohr)
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb, Düsseldorf (Handelsblatt GmbH)
d.h.	das heißt
Diss. jur.	juristische Dissertation
DStBl.	Deutsches Steuerblatt, Köln (Schmidt)
DStR	Deutsches Steuerrecht, München und Frankfurt/Main (Beck)
DStRu.	Deutsche Steuer-Rundschau, Hamburg (Nölke)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Berlin (Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen GmbH)
DStZ/Eildienst	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe B, Eildienst, Berlin (Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen GmbH)
1. DVO EheG	Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Vereinheitlichung des Rechts der Eheschließung und der Ehescheidung im Lande Österreich und im übrigen Reichsgebiet vom 27. Juli 1938 (RGBl. I S. 923) (Schönfelder, Deutsche Gesetze Nr. 43 a)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Bonn (Stollfuß)
EheG	Ehegesetz vom 20. Februar 1946 (KRABl. 77, ber. 294) in der Fassung des Familienrechtsänderungsgesetzes vom 11. August 1961 (BGBl. I S. 1221)
EStG	Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1968 (BGBl. I S. 145) in der Fassung des Gesetzes vom 15. Mai 1968 (BGBl. I S. 365)
EStG 1955	Einkommensteuergesetz vom 21. Dezember 1954 (BGBl. I S. 441) mit Änderung vom 11. August 1955 (BGBl. I S. 505)
EStG 1934	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005)
EStG 1925	Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 189)
EStG 1920	Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359)

EStR	Einkommensteuerrichtlinien für das Kalenderjahr 1967
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau, Köln (Schmidt)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. I S. 1) in der Fassung des 17. Gesetzes zur Ergänzung des GG vom 24. Juni 1968 (BGBl. I S. 709)
Hess.	Hessische
Inf. A	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Fachzeitschrift für Steuer-, Wirtschafts-, Arbeits- und Sozialrecht, Düsseldorf (Informations Verlagsgesellschaft mbH)
Inf. L	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Fachzeitschrift für Land- und Forstwirtschaft, Garten- und Weinbau, Düsseldorf (Informations Verlagsgesellschaft mbH)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz vom 24. Mai 1965 (BGBl. I S. 450) in der Fassung des 3. StÄndG 1967 vom 22. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1334)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, München und Frankfurt/Main (Beck)
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
o.	oben
o. Verf.	ohne Verfasser
PrStD	Praktischer Steuerdienst in Schnellkarteiform des DStBl., Köln (Schmidt)
R.	Rechtspruch
RdNr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof

RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, München (Gerber)
RGBl.	Reichsgesetzblatt, Berlin (Gesetzsammlungsamt)
rkr.	rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt, Berlin (Reichsverlagsamt)
RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch (Stand vom Januar 1969)
S.	Seite
s.o.	siehe oben
Sp.	Spalte
StÄndG 1958	Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958 (BGBl. I S. 473)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 925) in der Fassung vom 23. April 1963 (BGBl. I S. 197)
Stbg.	Die Steuerberatung, Bonn (Stollfuß)
StBJb	Steuerberater-Jahrbuch, Köln (Schmidt)
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung, Berlin (E. Schmidt)
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StQ	Die Quintessenz des Steuerrechts, Bonn (Stollfuß) Stand vom März 1969
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform, Köln (Schmidt)
StRK-Anm.	Anmerkungen zu den Urteilen des BFH, die in StRK veröffentlicht sind
StW	Steuer und Wirtschaft, München (Bergmann) und Berlin, Heidelberg, New York (Springer) I: Abhandlungen II: Rechtsprechung
StWa.	Steuer-Warte, Düsseldorf (Steuerbeamtenverlag)
s.u.	siehe unten

u.	unten
u.U.	unter Umständen
v.	von
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
WohnungseigentumsG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht vom 15. März 1951 (BGBl. I S. 175) in der Fassung vom 26. Juli 1957 (BGBl. I S. 861) (Schönfelder, Deutsche Gesetze Nr. 37)
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

I. Teil: Einführung in die Problematik der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

A) Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG im System der Einkommensbesteuerung

Ihrer Grundidee nach ist die Einkommensbesteuerung sehr einfach. Sie stellt die steuerliche Erfassung des jährlichen Einkommens einer natürlichen Person dar. Für die praktische Durchführung dieser Idee ist eine genaue Trennung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung erforderlich, denn die Einkommenserzielung soll ohne Rücksicht auf die Einkommensverwendung der Besteuerung unterliegen. In der Vorschrift des § 2 EStG[1] hat der Gesetzgeber die Einkommenserzielung genau festgelegt. Einkommensverwendung ist dann alles, was nicht zur Einkommenserzielung gehört. Bestimmungen, die sich mit der Verwendung des Einkommens befassen, scheinen daher im Einkommensteuergesetz überflüssig zu sein.

Nun bestimmt die Vorschrift des § 12 EStG aber die Nichtabzugsfähigkeit der sogenannten Lebenshaltungskosten, die in das Gebiet der Einkommensverwendung gehören.[2] Die Frage ist daher: Welchen Sinn hat eine solche Vorschrift und welchen Zweck erfüllt sie im Einkommensteuergesetz? Obwohl das Einkommensteuergesetz die Vorschrift des § 12 EStG schon seit über 30 Jahren enthält, ist diese Frage bis heute noch nicht beantwortet. Für die Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG und für die Ergründung ihrer Tragweite ist es aber von grundlegender Bedeutung zu wissen, welche Aufgabe sie erfüllen soll.

---

1) In der Fassung vom 27. Februar 1968 (EStG 1967), BGBl. I S. 145.

2) Littmann, EStRecht, RdNr. 1 zu § 12; Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 12 S. 1155 f.; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 1 zu § 12 (Stand vom September 1966).

B) Der Zusammenhang der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG mit anderen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes

Gemäß § 12 Nr. 2 EStG dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder deren Ehegatten (im folgenden "Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen" genannt) weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Mit dieser Bestimmung wird zum Ausdruck gebracht, daß die genannten Zuwendungen Einkommensverwendung darstellen, die das steuerpflichtige Einkommen nicht mindern darf. Im Gegensatz hierzu wird in der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestimmt, daß dauernde Lasten (einschließlich der Renten) unter gewissen Voraussetzungen als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen.

Im Zusammenhang hiermit steht die Vorschrift des § 22 Nr. 1 EStG. Wiederkehrende Bezüge, die beim Geber die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG erfüllen, werden beim Berechtigten nicht als Einkommen erfaßt, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist. Kann dagegen ein Steuerpflichtiger eine wiederkehrende Leistung als dauernde Last (einschließlich der Renten) nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG absetzen, so muß der Empfänger der wiederkehrenden Leistung diese nach § 22 Nr. 1 EStG versteuern.

Bei der Besteuerung wiederkehrender Leistungen steht somit die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG im Gegensatz zur Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, und beide Vorschriften stehen in Wechselbeziehung zur Vorschrift des § 22 Nr. 1 EStG. Diese Verknüpfung mit anderen wichtigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bringt es mit sich, daß die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG von großer Bedeutung in der Rechtsprechung ist und im Schrifttum in ihren Auswirkungen lebhaft erörtert wird.

C) Zur Entwicklungsgeschichte der Vorschrift dos § 12 Nr. 2 EStG

Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG taucht zum ersten Mal im EStG 1934[1] auf. § 12 Nr. 2 EStG 1934 lautete: "Unbeschadet der Vorschrift des § 10 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden: freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen." Während im EStG 1934 nur die gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen angeführt waren, erstreckt sich die Vorschrift heute auch auf die Ehegatten der Unterhaltsberechtigten und -verpflichteten.

Die jetzige Fassung erhielt § 12 Nr. 2 EStG durch Art. 1 Nr. 16 StÄndG 1958.[2] Die damalige Änderung des Wortlauts bedeutete aber keine Änderung des materiellen Inhalts. Die Rechtsprechung hatte schon immer die Ehegatten der Unterhaltsberechtigten und -verpflichteten in die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG einbezogen.[3]

§ 12 Nr. 2 EStG 1934 enthielt jedoch keine grundsätzlich neue Regelung, sondern hatte Vorläufer in den Einkommensteuergesetzen von 1920[4] und 1925[5]. Das gilt allerdings nicht für

---

1) EStG vom 16. Oktober 1934, RGBl. I S. 1005.

2) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958 (BGBl. I S. 473).

3) Vgl. RFH Urteil vom 25. August 1937 - VI A 446/37, RStBl 1937 S. 1114; RFH Urteil vom 9. März 1939 - IV 352/38, RStBl 1939 S. 758; BFH Urteil vom 24. Januar 1958 - VI 9/56 S, BStBl 1958 III S. 77-79; Blümich-Falk, Anm. 7 zu § 12 S. 1179.
Herrmann-Heuer, Anm. 1 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968), sind jedoch der Auffassung, daß es sich um eine inhaltliche Änderung handele.
Die Änderung geht auf eine Anregung des Zweiten Troeger-Gutachtens zurück. Vgl. Troeger-Hartz-Kolbe-Lenski-Oermann, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957, Stuttgart 1958, S. 25 und S. 33.

4) EStG vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359).

5) EStG vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 189).

die freiwilligen Zuwendungen. In den Einkommensteuergesetzen von 1920 und 1925 gab es bezüglich der freiwilligen Zuwendungen nur eine dem § 22 Nr. 1 EStG entsprechende Regelung in den Vorschriften der §§ 11 Nr. 2 Satz 2 EStG 1920 und 40 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925. Daraus ist der Schluß gezogen worden, daß die Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen sich von selbst versteht und nur zur Klarstellung in die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG aufgenommen wurde.[1)]

Die zweite Fallgestaltung des § 12 Nr. 2 EStG hat Vorläufer in den Vorschriften der §§ 13 Nr. 2 Satz 2 EStG 1920 und 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925. In § 13 EStG 1920 waren die Ausgaben angeführt, die vom Gesamtbetrage der Einkünfte abgezogen werden durften. Dazu zählten (1) die Werbungskosten und (2) die gezahlten Schuldzinsen und die auf besonderen Verpflichtungsgründen "beruhenden Renten und dauernden Lasten, soweit sie nicht mit Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhange stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht zu lassen sind", also die heute in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG geregelten Sonderausgaben. Im zweiten Satz der Vorschrift des § 13 Nr. 2 EStG 1920 hieß es dann: "Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht sind nicht abzugsfähig, auch wenn sie auf Grund einer privatrechtlichen Verpflichtung erfolgen." Ähnlich war die Regelung des § 15 EStG 1925. Nach dessen Abs. 1 waren abzugsfähige "Ausgaben":

1. die Werbungskosten
2. die Sonderleistungen
3. die Schuldzinsen und die auf besonderen Verpflichtungsgründen "beruhenden Renten und dauernden Lasten, soweit sie nicht zu den Werbungskosten gehören und nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen, die für die Einkommensteuer außer Betracht bleiben". Im zweiten Satz der Nr. 3 wurde dann bestimmt: "Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht gehören auch dann nicht hierzu, wenn sie auf Grund einer besonderen privatrechtlichen Verpflich-

---

1) Blümich-Falk, Anm. 6 zu § 12 S. 1177; Bühler-Paulick, RdNr. 6 zu § 12 EStG (Stand vom Februar 1965); Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

tung erfolgen."

Diese sich inhaltlich deckenden Vorschriften der Einkommensteuergesetze von 1920 und 1925 weisen zu der heutigen Regelung des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG folgende Unterschiede auf:
(1) Unterschied in der systematischen Stellung. Die Vorläufervorschriften zu § 12 Nr. 2 EStG sind reine Ausnahmebestimmungen zur Abzugsfähigkeit bestimmter, heute in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufgeführter Sonderausgaben. Die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG ist hingegen nach ihrer systematischen Stellung viel weiter, denn sie verbietet den Abzug von Zuwendungen bei den einzelnen Einkunftsarten und dem Gesamtbetrag der Einkünfte. Der enge systematische Zusammenhang mit der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteht heute nicht mehr.
(2) Unterschiede im Wortlaut. Nach dem Wortlaut der alten Bestimmungen sind nur solche Leistungen vom Abzug ausgeschlossen, die zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht dienen, während § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG alle Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen erfaßt. Die enge Verknüpfung mit der Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht fehlt also nach dem Wortlaut des § 12 Nr. 2 EStG. Ein wesentlicher Unterschied im Wortlaut wird außerdem durch den Einleitungssatz des § 12 EStG "unbeschadet der Vorschrift des § 10" EStG herbeigeführt. Das bedeutet, daß die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben nach § 10 EStG nicht durch § 12 EStG eingeschränkt wird. Es scheint die Hauptbedeutung der alten Vorschriften weggefallen zu sein, die gerade darin bestand, bestimmte Ausgaben vom Abzug als Sonderausgaben auszuschließen.

Rechtsprechung und Schrifttum zu § 12 Nr. 2 EStG haben aus den festgestellten wesentlichen Unterschieden in Stellung und Wortlaut der Vorschriften jedoch keine Folgerungen gezogen. Der Reichsminister der Finanzen hat im Jahre 1934 betont, daß sich an dem Rechtszustand zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1925 durch die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG 1934 nichts geändert habe.[1)]

---

1) Abschnitt D V des Runderlasses des Reichsministers der Finanzen vom 4. Juni 1935 - S 2209-250 III, Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934, RStBl 1935 S. 785-798, S. 792.

Dieser Auffassung sind der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof gefolgt.[1] Sie entspricht auch offenbar dem Willen des Gesetzgebers. In der amtlichen Begründung zum EStG 1934 fehlt jede Erklärung für die Änderung des Wortlauts und der systematischen Stellung der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925.[2] Hätte der Gesetzgeber eine inhaltliche Änderung gewollt, so hätte er das in der Begründung erwähnt und erwähnen müssen. Auch der Hinweis in der Begründung, § 12 EStG 1934 entspreche den bisherigen §§ 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG 1925, zeigt, daß zwar die Fassung, nicht aber die materielle Regelung geändert werden sollte.

Es kann daher festgehalten werden, daß Lehre und Rechtsprechung zu den Vorschriften der §§ 13 Nr. 2 EStG 1920 bzw. 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1925 unbedenklich auch zur Klärung der Probleme der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG herangezogen werden können.

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 6. November 1935 - VI A 565/35, RStBl 1935 S. 1551; RFH Urteil vom 26. August 1936 - VI A 652/36, RStBl 1936 S. 1133/1134; BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190.

2) Vgl. hierzu und zum Folgenden die Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005), RStBl 1935 S. 33-60, S. 41.

II. Teil: Die Problematik der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

1. Abschnitt: Überblick über die Problematik

Von der Gesamtproblematik der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG steht in neuerer Zeit vor allem die Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG für die Zurechnung der Einkünfte im Mittelpunkt der einkommensteuerrechtlichen Erörterung. Das zeigt sich bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus einem Nießbrauch, bei der in letzter Zeit eine grundlegende Änderung der Rechtsprechung eingetreten ist. Es zeigt sich ebenfalls in der Behandlung gewisser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei den hierbei im Zusammenhang mit § 12 Nr. 2 EStG auftretenden Fragen ist die Rechtsprechung stellenweise einer lebhaften Kritik im Schrifttum ausgesetzt.

Ein großer Teil der Schwierigkeiten entsteht durch den unklaren und zum Teil anscheinend widersprüchlichen Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Nicht klar ist die Tragweite des Nachsatzes; es ist zweifelhaft, ob er sich nur auf den zweiten oder auf beide Fälle des § 12 Nr. 2 EStG bezieht. Nicht genau untersucht wurde bisher das Verhältnis der ersten zur zweiten Nummer des § 12 EStG. Bei der Prüfung dieser Frage müssen die einzelnen Begriffe der beiden Vorschriften erläutert und bestimmt werden, um durch einen Vergleich Schlüsse über das Verhältnis der Vorschriften ziehen zu können. Das dritte Wortlautproblem ergibt sich aus dem Widerspruch zwischen dem Einleitungssatz des § 12 EStG und dem Nachsatz des § 12 Nr. 2 EStG. Es handelt sich um die Frage der Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG für die Abzugsfähigkeit von dauernden Lasten (einschließlich der Renten) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese Probleme werden Gegenstand der ersten drei Unterabschnitte sein.

Wenn die Schwierigkeiten beseitigt sind, die der Wortlaut bietet, und die Bedeutung der Vorschrift klargestellt ist, können die strittigen Fragen zur Besteuerung des unentgeltlichen Nießbrauchs und der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung bei Vorlie-

gen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG behandelt werden. Die hierbei gewonnenen Ergebnisse werden Schlußfolgerungen für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung des unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG eingeräumten dinglichen Wohnrechts zulassen.

Die Darstellung und Lösung jedes einzelnen Problems wird gleichzeitig weitere Erkenntnisse über die Grundlagen und die Tragweite des § 12 Nr. 2 EStG liefern, so daß in einer Zusammenfassung der gewonnenen Ergebnisse zugleich eine Darstellung der Funktionen des § 12 Nr. 2 EStG möglich sein wird. Damit wird eine sichere Grundlage geschaffen sein, auf der Vorschläge für eine Änderung und Neufassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG aufbauen können. Eine Neufassung und materielle Änderung dieser Bestimmung wird zum Abschluß der vorliegenden Untersuchung vorgeschlagen werden.

2. Abschnitt: Behandlung der einzelnen Probleme

A) Die Tragweite des Nachsatzes der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

I. Die Darstellung des Problems und der Meinungen

§ 12 Nr. 2 EStG regelt zwei Arten von Zuwendungen, die vom Abzug ausgeschlossen sind: die freiwilligen Zuwendungen und die Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Die Vorschrift enthält außerdem in einem Nachsatz den Hinweis, daß diese Zuwendungen auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung beruhen. Die Fassung des Gesetzes läßt offen, ob dieser Nachsatz sich auf beide oder nur auf die an zweiter Stelle genannte Zuwendungsart bezieht. In Rechtsprechung und Schrifttum werden beide Ansichten vertreten.

Der Reichsfinanzhof hat bereits zu § 40 Nr. 3 EStG 1925 (heute § 22 EStG) entschieden, daß Zuwendungen nicht mehr freiwillig

sind, wenn eine Verpflichtung zur Leistung besteht.[1] Es sei ohne Bedeutung, aus welchem Grunde die Verpflichtung übernommen worden sei. Zum Einkommensteuergesetz 1934 hat er die Ansicht vertreten, der Nachsatz des § 12 Nr. 2 EStG könne sich nicht auf freiwillige Zuwendungen beziehen.[2] Der Bundesfinanzhof hat sich in ständiger Rechtsprechung ebenfalls für diese Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG entschieden.[3] Die höchstrichterliche Rechtsprechung steht somit einheitlich auf dem Standpunkt, daß der Nachsatz nur für den zweiten Fall des § 12 Nr. 2 EStG gilt.

Auf der Ebene der Finanzgerichte werden dagegen unterschiedliche Auffassungen vertreten. Während einige Finanzgerichte sich der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeschlossen haben[4], wird sie vom Finanzgericht Hamburg entschieden abgelehnt[5].

Das Schrifttum billigt fast allgemein die Auffassung des

---

1) RFH Urteil vom 28. September 1927 - VI A 406/27, RStBl 1928 S. 25.

2) RFH Urteil vom 27. Oktober 1937 - VI 585/37, StW 1937 II Nr. 630 (Sp. 1203-1205).

3) BFH Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U, BStBl 1959 III S. 345/346; Urteil vom 12. August 1960 - VI 82/60 U, BStBl 1960 III S. 424/425; Urteil vom 7. Oktober 1960 - VI 130/60, StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 25 (mit zustimmender Anm. von Laule); Urteil vom 16. Juli 1965 - VI 8/65, StRK EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 83.

4) Vgl. FG Karlsruhe Urteil vom 23. September 1952 - II 219/52, DStRu. 1952 S. 496/497; Hess. FG Kassel Urteil vom 25. Februar 1955 - I 212/54, EFG 1955 Nr. 292 (S. 266-268) - nrkr. - bestätigt durch BFH Urteil vom 31. Mai 1957 - VI 60/55 U, BStBl 1957 III S. 263/264. Vgl. auch VG Berlin Urteil vom 12. April 1954 - IX A 401/53, DStZ/Eildienst 1954 S. 537/538.

5) FG Hamburg Urteil vom 12. März 1957 - I 289/55, EFG 1957 Nr. 387 (S. 309/310) = Nr. 510 (S. 408/409) - nrkr. - aufgehoben durch das BFH-Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U, BStBl 1959 III S. 345/346; FG Hamburg Urteil vom 21. Dezember 1959 - I 57/59, DStZ/Eildienst 1960 S. 407/408 - nrkr. - aufgehoben durch das BFH-Urteil vom 12. August 1960 - VI 82/60 U, BStBl 1960 III S. 424/425.

Reichs- und des Bundesfinanzhofs.[1] Becker hat sich dagegen wiederholt dafür ausgesprochen, daß es allein dem Sinn der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG entspreche, den Nachsatz auch auf die freiwilligen Zuwendungen zu erstrecken.[2]

Herrschende Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung ist somit, daß der Nachsatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG "auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen" nur für die Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen gilt. Es ist zu prüfen, welcher der Auffassungen zuzustimmen ist.

II. Die Argumente des Finanzgerichts Hamburg und Beckers

Das Finanzgericht Hamburg und Becker führen zur Begründung ihrer von der herrschenden Meinung abweichenden Ansicht folgende Argumente an:

1. Die Fassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG lasse nicht eindeutig erkennen, ob sich der Nachsatz auf beide Fälle erstreckt oder nicht. Daraus zieht Becker den Schluß: "Bei einem Gesetze, das sichtlich solch Gewicht auf klare und scharfe Ausdrucksweise legt, wäre es wunderlich, wenn die handgreiflich naheliegende Mißdeutung, wenn wirklich etwas

---

1) Vgl. Ehrhardt, DStZ 1939 S. 337-346, S. 338; Boeker, BB 1951 S. 997-1000, S. 997; Oswald, StW 1958 I Sp. 53-58, Sp. 56 ff.; Brockhoff, BB 1959 S. 1167-1170, S. 1168; Model, FR 1961 S. 32/33, S. 33; Laule, StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 25; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968) und Anm. 14 zu § 22 EStG (Stand vom März 1967); Blümich-Falk, Anm. 2 zu § 22 S. 1637; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 12 (Stand vom September 1966); Hartz-Over, Renten II 3 a S. 225 f.; Littmann, EStRecht, RdNr. 95 zu § 12; Jansen-Wrede, S. 55; Kapp-Grune, Die Besteuerung von Renten, Köln 1965 S. 33 f.; Aprath, Die Rentenbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz, Diss. jur. Köln 1966 S. 85 f.; Mühling, NJW 1968 S. 1985-1990, S. 1989.

2) Becker, StW 1936 I Sp. 1415-1432, Sp. 1426; StW 1937 I Sp. 1480-1502, Sp. 1490 (Anm. 1); StW 1939 I Sp. 1281-1308, Sp. 1297 (Anm. 1); Grundlagen S. 21 und S. 348. Gleicher Ansicht Loewer, DStZ 1954 S. 286-288, S. 286.

anderes gewollt wäre, nicht durch eine andere Fassung - Zerlegung in zwei Sätze - ausgeschlossen wäre."[1)]

Es braucht nicht entschieden zu werden, ob die Feststellung Beckers für das gesamte Einkommensteuergesetz zutrifft. Für § 12 Nr. 2 EStG gilt sie jedenfalls nicht. Legt man Beckers Auffassung zugrunde und definiert man freiwillige Zuwendungen als diejenigen Zuwendungen, zu denen der Leistende nicht verpflichtet ist,[2)] so besteht ein Widerspruch zwischen dem Begriff der freiwilligen Zuwendungen und dem Nachsatz. Entweder sind Zuwendungen freiwillig oder sie beruhen auf einer Vereinbarung, beides zugleich ist nicht möglich. Angesichts der unglücklichen Fassung des § 12 EStG, die immer wieder Schwierigkeiten bereitet und Anlaß zu Kritik bietet,[3)] kann die Feststellung Beckers nicht überzeugen. Das Finanzgericht Hamburg weist auch vorsichtiger nur darauf hin, daß der Wortlaut des § 12 Nr. 2 EStG seine Auffassung nicht ausschließe.[4)]

2. Becker stützt seine Meinung auch auf den Sinn der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Dabei sind zwei Gedanken für seine Argumentation tragend:[5)]

a) Es gelte im Einkommensteuerrecht der Kernsatz, daß Aufwendungen für die Lebenshaltung vom Abzug ausgeschlossen werden sollen. Die freiwilligen Zuwendungen seien aber - wenn sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben seien - typische Beispiele für Lebenshaltungskosten und daher nach dem System des Einkommensteuerrechts nicht abzugsfähig. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, daß man sich freiwillig zu solchen Zuwendungen verpflichtet. Hiergegen muß eingewandt werden, daß

---

1) Becker, Grundlagen S. 21.

2) Vgl. u. S. 55

3) Vgl. Herrmann-Heuer, Anm. 2 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968) und Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Littmann, EStRecht, RdNr. 3 zu § 12; Bericht der Einkommensteuerkommission S. 168.

4) FG Hamburg Urteil vom 12. März 1957 - I 289/55, EFG 1957 Nr. 387 (S. 309/310) = Nr. 510 (S. 408/409).

5) Zum Folgenden vgl. Becker, StW 1936 I Sp. 1415-1432, Sp.1426; StW 1939 I Sp. 1281-1308, Sp. 1298 (Anm. 1); Grundlagen S.21.

alle in § 10 EStG geregelten Sonderausgaben Kosten der Lebenshaltung sind[1] und dennoch abgezogen werden dürfen. Der von Becker angeführte Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Lebenshaltungskosten gilt daher nur mit erheblichen Einschränkungen. Allein dem Umstand, daß freiwillige Zuwendungen Lebenshaltungskosten sind, kommt deshalb auch keine Bedeutung für ihre Abzugsfähigkeit zu. Entscheidend ist nur, ob es sich nach dem Gesetz um abzugsfähige oder nichtabzugsfähige Lebenshaltungskosten handelt.

b) Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG sei unsinnig, wenn man sie wie die herrschende Meinung auslege: "Vor allem aber der Sinn der Vorschrift! Oder zutreffender, der Unsinn, der sonst herauskommt. Will man die Ziffer 2 dahin verstehen, so ist es doch erlaubt zu sagen: ja, welche freiwilligen Zuwendungen sind denn gemeint? Für freiwillige Zuwendungen im allgemeinen kommt ja eine Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkunftsarten überhaupt nicht und vom Gesamtbetrag der Einkünfte doch nur dann in Frage, wenn sie in eine Rente oder dauernde Last gekleidet sind."[2] Becker scheint es für selbstverständlich zu halten, daß die Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen eine konstitutive, den § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG einschränkende Regelung darstellt. Nur so sind seine Schlußfolgerungen verständlich. Es ist aber denkbar, daß der erste Teil des § 12 Nr. 2 EStG nur eine deklaratorische Feststellung enthält, mit der der Gesetzgeber etwas zum Ausdruck gebracht hat, was sich eigentlich schon aus dem Aufbau des Einkommensteuergesetzes ergibt. Becker hält diese Möglichkeit offenbar für "Unsinn", eine Begründung dafür gibt er aber nicht.

3. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG wäre nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg verfassungswidrig, wenn man ihr die Auslegung der herrschenden Meinung zugrundelegt. Zwei verschiedene Verletzungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1

---

1) Herrmann-Heuer, Anm. 2 zu § 10 EStG (Stand vom Juni 1967); Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 10 S. 1017; Littmann, EStRecht, RdNr. 1 zu § 10 und RdNr. 1 zu § 12.

2) Becker, Grundlagen S. 21.

GG) werden geltend gemacht:[1)]

a) Willkürliche unterschiedliche Behandlung der beiden Fälle des § 12 Nr. 2 EStG. Dazu ist aber zu sagen, daß die beiden Fälle des § 12 Nr. 2 EStG sich dadurch unterscheiden, daß beim zweiten zwischen dem Leistenden und dem Empfänger eine gesetzliche Pflicht zur Leistung - die Unterhaltspflicht - besteht, während das beim ersten nicht der Fall ist. Das Finanzgericht Hamburg[2)] meint zwar, es sei nicht einzusehen, warum Personen, die sich freiwillig zu Zuwendungen verpflichten, besser gestellt werden sollen als solche Personen, die zu ähnlichen Zuwendungen gesetzlich verpflichtet sind. Es verkennt dabei aber, daß es ein wesentlicher Unterschied ist, ob zwischen Leistendem und Empfänger bereits eine (gesetzliche) Leistungspflicht bestand, bevor die vertragliche Vereinbarung zur Leistung getroffen wurde, oder ob das nicht der Fall ist. Die vertragliche Vereinbarung begründet nämlich im ersten Fall keine neuen Rechte und Pflichten zwischen den Parteien, sie konkretisiert nur bereits bestehende Leistungspflichten. Es fehlt daher schon die erste Voraussetzung für einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, das Vorliegen gleicher Sachverhalte.

b) Willkürliche unterschiedliche Behandlung von freiwilligen wiederkehrenden Zuwendungen und von wiederkehrenden Zuwendungen, zu denen sich der Geber freiwillig verpflichtet hat. Voraussetzung für einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz ist, daß kein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung besteht. Verpflichtet sich jemand - sei es auch freiwillig - zu wiederkehrenden Leistungen, so ist ihm die Verfügungsfreiheit über gewisse Teile seines Einkommens genommen; er muß für die vereinbarte Zeit regelmäßige Zahlungen leisten. Fehlt die Verpflichtung, so steht es im freien Belieben des Zuwendenden, ob er weiterhin leistet oder nicht. Die unter-

---

1) Vgl. die Sachverhaltsschilderung des BFH-Urteils vom 7. Oktober 1960 - VI 130/60, StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 25.

2) FG Hamburg Urteil vom 12. März 1957 - I 289/55, EFG 1957 Nr. 387 (S. 309/310) = Nr. 510 (S. 408/409); Urteil vom 21. Dezember 1959 - I 57/59, DStZ/Eildienst 1960 S. 407/408.

schiedliche Behandlung rechtfertigt sich daraus, daß es dem Steuerpflichtigen nicht überlassen werden darf, sein Einkommen durch freiwillige Zuwendungen nach Belieben zu manipulieren.

Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes kann somit nicht festgestellt werden. Der Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die eine solche Verletzung verneint[1], ist zuzustimmen.[2]

4. Zur weiteren Begründung seiner Meinung beruft sich das Finanzgericht Hamburg darauf, daß seine Auslegung des § 12 Nr. 2 EStG zur Verhinderung von Manipulationen des steuerpflichtigen Einkommens und daher zu einer gerechteren Besteuerung führe.[3] Es fällt auf, daß das Finanzgericht für seine Ansicht ein Argument anführt, das zur Verneinung der Verfassungswidrigkeit der herrschenden Auslegung diente. Das ist nur verständlich, wenn man die Sachverhalte kennt, die den Entscheidungen des Gerichts zugrundelagen. Es handelte sich um Fälle von einverständlichen Scheidungen ohne Schuldausspruch, in denen die Ehefrau durch das Versprechen einer Unterhaltsrente zur Erhebung der Scheidungsklage mit dem Ziel eines Scheidungsurteils ohne Schuldausspruch - Heimtrennungsklage gemäß § 48 EheG - veranlaßt wurde, obwohl sie ein Scheidungsurteil mit Schuldausspruch hätte erreichen können, da der Ehemann ehewidrige Beziehungen unterhielt. Nach der Regelung der Unterhaltspflicht bei Scheidungen ohne Schuldausspruch in § 61 Abs. 2 EheG war der Mann nicht unterhaltspflichtig, so daß der zweite Fall des § 12 Nr. 2 EStG nicht anwendbar war. Da der Ehemann

---

1) BFH Urteil vom 7. Oktober 1960 - VI 130/60, StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 25.

2) So zu Recht Herrmann-Heuer, Anm. 9 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 zu § 12 (Stand vom September 1966); Littmann, EStRecht, RdNr. 95 zu § 12; Laule, StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 25.

3) Hierzu und zum Folgenden vgl. FG Hamburg Urteil vom 12. März 1957 - I 289/55, EFG 1957 Nr. 387 (S. 309/310) = Nr. 510 (S. 408/409); Urteil vom 21. Dezember 1959 - I 57/59, DStZ/Eildienst 1960 S. 407/408.

sich zur Zahlung der Rente rechtswirksam verpflichtet hatte, führte die herrschende Meinung dazu, daß er die Rente als Sonderausgaben absetzen konnte. Das Finanzgericht Hamburg hielt dieses Ergebnis nicht für vertretbar.[1] Wäre die Frau nicht einverstanden gewesen, so wäre der Mann in einem streitigen Verfahren als der schuldige Teil geschieden worden und nach § 58 EheG gegenüber der Ehefrau unterhaltspflichtig gewesen, so daß seine Rentenzahlungen nach § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG nicht abzugsfähig gewesen wären. Es muß dem Finanzgericht Hamburg mit Oswald[2] zugegeben werden, daß es wenig befriedigt, wenn die Abzugsfähigkeit von Scheidungsrenten davon abhängen soll, ob die Eheleute sich "so glücklich oder geschickt"[3] über die Durchführung der Scheidung einigen oder nicht. Ebensowenig darf aber übersehen werden, daß es sich um einen Einzelfall handelt, aus dem nicht allgemeingültige Schlüsse gezogen werden sollten. Mit Recht weist Oswald darauf hin, daß es auch vorkommt, daß bei einverständlichen Scheidungen die Frau die Alleinschuldige ist und der Mann sich mit Rücksichtnahme auf die Kinder oder aus anderen Gründen gleichwohl zur Zahlung einer Rente entschließt. Abgesehen davon gibt es außer Scheidungsfällen eine ganze Reihe anderer Fälle freiwilliger Zuwendungen (z.B. zwischen nahen nicht unterhaltspflichtiger Verwandten oder an treue Bedienstete). Wegen der unbefriedigenden Lösung eines Einzelfalles kann nicht die ungerechtfertigte Behandlung anderer Fälle gefordert werden. Das Ergebnis, zu dem die herrschende Meinung bei Renten in den Fällen der einverständlichen Scheidungen führt, beruht auf zwei Besonderheiten, die beide nicht steuerrechtlicher Natur sind:

a) Die Praxis der Scheidungsgerichte läßt Konventionalscheidungen zu. Es besteht deshalb für die Beteiligten die Möglichkeit, die gesetzliche Unterhaltspflicht nach dem Ehegesetz zu

---

1) Bedenken äußert auch Brockhoff, BB 1959 S. 1167-1170, S. 1168.

2) Oswald, StW 1958 I Sp. 53-58, Sp. 55.

3) FG Hamburg Urteil vom 21. Dezember 1959 - I 57/59, DStZ/Eildienst 1960 S. 407/408.

manipulieren.

b) Die Steuerbehörden und Finanzgerichte sind an den Schuldausspruch der Scheidungsurteile gebunden. Das ist - wenn auch ohne Begründung - ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs[1] und entspricht der herrschenden Lehre zur Bindung der Verwaltungsbehörden und Gerichte an gewisse Entscheidungen anderer Gerichte.[2] Die Argumentation des Finanzgerichts Hamburg verstößt gegen diesen Grundsatz. Nur wenn man sich über den Schuldausspruch des Scheidungsurteils hinwegsetzt, kann man anführen, der Steuerpflichtige sei eigentlich unterhaltspflichtig, weil er - entgegen dem Urteilsausspruch - doch der schuldige Teil sei.

Der Gedanke der Verhinderung von Manipulationsmöglichkeiten ist daher in diesem Zusammenhang als unzulässig abzulehnen.

III. Die Argumente der herrschenden Meinung (BFH)

Von der gesamten Argumentation der Gegenmeinung ist allein die Frage Beckers nach dem Sinn und der Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG fruchtbar. Nur wenn § 12 Nr. 2 Fall 1 EStG konstitutiv als Einschränkung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG gedacht ist, kann die von der herrschenden Meinung abweichende Auffassung richtig sein. Es sind vor allem folgende Gedanken, die die herrschende Meinung zur Begründung ihrer Ansicht anführt:

1. Nach der Entwicklungsgeschichte des § 12 Nr. 2 EStG kann die Bestimmung der Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen im Einkommensteuergesetz nur deklaratorische Bedeu-

---

1) Vgl. BFH Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U, BStBl 1959 III S. 345/346.

2) Einzelheiten und weitere Nachweise zum Problem der Allgemeinverbindlichkeit des Schuldausspruchs im Scheidungsurteil sind bei Nicklisch, Fritz: Die Bindung der Gerichte an gestaltende Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte, Bielefeld 1965 S. 124, zu finden.

tung haben. Wiederkehrende Leistungen auf Grund einer Verpflichtung gegenüber nicht unterhaltsberechtigten Personen waren nach den Einkommensteuergesetzen von 1920 und 1925 auch dann abzugsfähig, wenn sich der Verpflichtete freiwillig zur Gewährung entschlossen hatte. Wenn durch die Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 1 EStG 1934 eine neue Regelung eingeführt werden sollte, hätte das begründet werden müssen. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß eine Begründung für die Gesetzesänderung fehlt.[1)]

2. Das aus der Entwicklungsgeschichte des § 12 Nr. 2 EStG gewonnene Ergebnis entspricht auch dem Grundgedanken der Vorschrift. Durch diese Bestimmung soll willkürlichen Einkommensverlagerungen unter nahen Angehörigen entgegengetreten werden.[2)] Eine willkürliche Einkommensverschiebung auf Dritte findet zwar statt, wenn ein Steuerpflichtiger nach freiem Ermessen Leistungen aus seinem Einkommen gewährt. Hat er sich aber rechtswirksam auf längere Zeit zu wiederkehrenden Leistungen verpflichtet, so kann er diese Leistungen nicht mehr nach Belieben einstellen. Die Minderung seines Einkommens ist auf eine bestimmte Zeit festgelegt und kontrollierbar. Von einer willkürlichen Manipulation des Einkommens kann dann nicht mehr die Rede sein.[3)] Der Steuerpflichtige ist vielmehr in der gleichen Lage wie jeder andere Rentenverpflichtete, der seine Rente nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abziehen kann. Er sollte daher auch gleich behandelt werden.

3. Mit Recht weist die herrschende Meinung darauf hin, daß der Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG mehr für sie als für die Gegenmeinung spricht.[4)] Sprachlich sind freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen, die auf einer Vereinbarung beruhen,

---

1) S. o. S. 5 f.

2) Littmann, EStRecht, RdNr. 93 zu § 12.

3) Darauf weist zutreffend hin: Oswald, StW 1958 I Sp. 53-58, Sp. 56.

4) BFH Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U a.a.O.; Littmann, EStRecht, RdNr. 95 zu § 12; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 (Stand vom Januar 1968).

Gegensätze.

4. Die herrschende Meinung sieht in der Änderung einer jahrelang gesicherten Rechtsprechung eine Gefährdung der Rechtssicherheit. Bei ihren Unterhaltsvereinbarungen seien die Steuerpflichtigen von dieser Rechtsprechung ausgegangen, eine Änderung würde den Unterhaltsverträgen die Grundlage entziehen und daher unzulässig sein.[1] Diesem Gesichtspunkt der herrschenden Meinung kann nicht allzu großes Gewicht beigelegt werden. Allein aus Rechtssicherheitsgründen kann eine als falsch erkannte ständige Rechtsprechung nicht aufrechterhalten werden.[2]

5. Berücksichtigt man den Zusammenhang zwischen § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 EStG, so ergibt sich, daß die Auslegung der herrschenden Meinung in der Regel zu einer geringeren Gesamtbelastung des Einkommens beider Beteiligten führt.[3] Das ist die Folge der Progression des Einkommensteuertarifs. Der Geber der Zuwendung wird im Regelfall ein größeres Einkommen haben als der Nehmer. Darf er die Zuwendung absetzen, so kann er in eine niedrigere Progressionsstufe gelangen. Der Empfänger wird mit seinem geringen Einkommen unter Umständen nicht einmal das Besteuerungsminimum erreichen und so ganz von der Einkommensteuer befreit sein. Mit Recht weist aber das Finanzgericht Hamburg darauf hin, daß im Regelfall der Empfänger doch Einkommensteuer bezahlen muß - wenn auch einen geringen Satz. Es ist dann sozial unbefriedigend, wenn man dieses Ergebnis mit einer für den sozial schwächeren Zuwendungsempfänger ungünstigen Auslegung der Steuergesetze erreicht.[4] Auf der anderen Seite wird sich der Zuwendungsgeber in Anbetracht der Möglichkeit, die Zuwendung absetzen zu können, unter Umständen bereit finden, einen höheren Betrag zu zahlen oder die Zuwendung über-

---

1) BFH Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U a.a.O.

2) Vgl. Ernst, StW 1966 Sp. 81-108, Sp. 91, und den dort besprochenen Beschluß des BVerfG.

3) Darauf weisen hin: BFH Urteil vom 17. Juli 1959 - VI 154/57 U, BStBl 1959 III S. 345/346; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 12 (Stand vom September 1966).

4) FG Hamburg Urteil vom 21. Dezember 1959 - I 57/59, DStZ/Eildienst 1960 S. 407/408.

haupt zu gewähren. Die Auswirkungen für die Beteiligten hängen also von der Gestaltung des Einzelfalles ab. Das Argument der geringeren Gesamtbelastung spricht daher nicht eindeutig für eine der Meinungen und ist für die Entscheidung zwischen den Auffassungen unfruchtbar.

IV. Zusammenfassung und Ergebnis

Bei der Untersuchung der Begründungen der beiden Meinungen zur Tragweite des Nachsatzes zeigt sich, daß es entscheidend darauf ankommt, ob die Bestimmung der Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen konstitutiv oder nur deklaratorisch ist. Die herrschende Meinung weist aus der Entwicklungsgeschichte nach, daß die Vorschrift nur deklaratorisch gemeint sein könne. Diese Auslegung stimmt mit dem gesetzgeberischen Grundgedanken der Ausschaltung von Manipulationsmöglichkeiten überein und wird durch den Wortlaut der Vorschrift gedeckt. Die Gegenmeinung kann sich auf kein Argument berufen, das dieses Ergebnis zu erschüttern vermag.

Der herrschenden Meinung ist daher zu folgen. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG regelt zwei Arten von Fällen:

1. freiwillige Zuwendungen
2. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen.

Der Nachsatz bezieht sich nur auf den zweiten Fall.

B) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 1 und 12 Nr. 2 EStG zueinander

I. Die Darstellung des Problems

§ 12 Nr. 2 EStG verbietet den Abzug von freiwilligen Zuwendungen und von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. § 12 Nr. 1 EStG verbietet unter anderem den Abzug von Beträgen, die für den Unterhalt von Familienangehörigen aufgewandt werden. Da freiwillige Zuwendungen in den meisten Fällen an nahe Angehörige gewährt werden, und auch unterhaltsberechtigte Personen zu dem Kreis der Familienangehörigen gehören, stellt sich die Frage, wodurch sich die Regelung des § 12 Nr. 1 EStG von der des § 12 Nr. 2 EStG unterscheidet und in welchem Verhältnis sie zueinander stehen. Diese Frage ist bisher weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum behandelt worden. Um sie zu beantworten, ist es erforderlich, die einzelnen Begriffe der beiden Vorschriften zu bestimmen. Die Begriffsbestimmungen werden eine genaue Begrenzung der Tragweite der beiden Vorschriften liefern, so daß durch einen Vergleich festgestellt werden kann, ob und worin sie sich voneinander unterscheiden.

II. Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Zum Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen besteht eine umfangreiche steuerrechtliche Judikatur, die im Schrifttum durchweg übernommen worden ist. Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung ist der bürgerlich-rechtliche Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen.

1. Die bürgerlich-rechtliche Begriffsbestimmung

Im Bürgerlichen Gesetzbuch gibt es eine Reihe von Vorschriften, die die gesetzliche Unterhaltspflicht regeln. Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person ist dem BGB aber

unbekannt. Er muß daher aus den Bestimmungen über die Unterhaltsansprüche hergeleitet werden.

a) Die Arten von gesetzlichen Unterhaltsansprüchen

Man kann zwei Arten von gesetzlichen Unterhaltsansprüchen unterscheiden:

1. Unterhaltsansprüche, die auf familienrechtlicher Bindung beruhen, und
2. Unterhaltsansprüche, die sich aus sonstigen gesetzlichen Bestimmungen ergeben.

aa) Die Unterhaltsansprüche aus familienrechtlicher Bindung

Die Unterhaltsansprüche, die auf familienrechtlicher Bindung beruhen, lassen sich in drei Gruppen einteilen:[1)]

1. Unterhaltsansprüche der Verwandten in gerader Linie. Nach der grundsätzlichen Regelung des § 1601 BGB sind Verwandte in gerader Linie verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren.[2)] Das heißt z.B., daß sowohl Eltern gegen ihre Kinder als auch die Kinder gegen ihre Eltern einen Unterhaltsanspruch haben können. Diese Regelung gilt gemäß § 1705 BGB im Verhältnis zur Mutter auch für das nichteheliche Kind.[3)] Besondere Ausgestaltungen der Unterhaltsansprüche enthält das BGB für die Fälle der Legitimation nichtehelicher Kinder durch nachträgliche Heirat der Eltern (§ 1719 BGB), der Ehelichkeitserklärung nichtehelicher Kinder ohne Heirat der Eltern (§ 1736 BGB) und der Adoption (§§ 1757, 1762 f. BGB). Die genannten verwandtschaftlichen Beziehungen sind aber nur eine der Voraussetzun-

---

1) Vgl. Köhler, Handbuch des Unterhaltsrechts, Berlin und Frankfurt/Main 1963 S. 2 f.

2) Zum Folgenden vgl.: Ehrhardt, DStZ 1939 S. 337-346, S. 338 ff.; Boeker, BB 1951 S. 997-1000, S. 998 f.; Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

3) Die Vorschrift des § 1705 BGB wurde mit Wirkung vom 1.7. 1970 durch das Gesetz über die rechtliche Stellung des nichtehelichen Kindes vom 19.8.1969 (BGBl. I S. 1243) neu gefaßt. Vgl. S. 23 Fußnote 2.

gen für das Bestehen eines Unterhaltsanspruchs. Um im Einzelfall einen konkreten Unterhaltsanspruch geltend machen zu können, müssen noch eine Reihe anderer Voraussetzungen erfüllt werden. So ist nach § 1602 Abs. 1 BGB nur derjenige berechtigt, Unterhalt zu verlangen, der außerstande ist, sich selbst zu erhalten. Und nach § 1603 BGB ist derjenige, der seinen eigenen Lebensbedarf durch die Unterhaltszahlung gefährden würde, nicht unterhaltspflichtig. Außerdem gibt es einen Rang in den Unterhaltspflichten (vgl. §§ 1606 ff., 1766 BGB) und eine unterschiedliche Begrenzung des Maßes an Unterhalt (vgl. § 1610 f. BGB).

2. Unterhaltsansprüche der Ehegatten untereinander. Die Unterhaltsansprüche der Ehegatten sind unterschiedlich, je nachdem ob die Ehe noch besteht oder nicht.[1] Besteht die Ehe noch, so ergeben sie sich aus den Vorschriften des BGB, besteht sie nicht mehr, so sind die Vorschriften des Ehegesetzes heranzuziehen.

Für die Ehegatten besteht eine gegenseitige Unterhaltspflicht nach § 1360 BGB, solange die Ehe weder geschieden noch aufgehoben noch für nichtig erklärt worden ist.

Im Falle einer Ehescheidung richtet sich der Unterhaltsanspruch nach dem Schuldausspruch des Scheidungsurteils.[2] Wird eine Ehe wegen Alleinschuld oder überwiegender Schuld geschieden, so kommt nach Maßgabe des § 58 EheG lediglich für den nicht schuldigen Teil ein Unterhaltsanspruch in Betracht. Bei einer Scheidung, bei der keiner der Ehegatten die überwiegende Schuld trägt, kann nach § 61 EheG ein sogenannter Billigkeitsbeitrag gewährt werden. Wird die Ehe ohne Schuldausspruch geschieden, so kann nach § 61 Abs. 2 EheG nur derjenige Ehegatte einen Unterhaltsanspruch haben, der die Scheidung nicht verlangt hat. Die Unterhaltsansprüche bei einer aufgehobenen Ehe ergeben sich gemäß § 37 Abs. 1 EheG aus einer entsprechen-

---

1) Zum Folgenden: Schefold, StW 1948 I Sp. 95-104.

2) Vgl. zum Folgenden: Herrmann-Heuer, Anm. 8 e ff. zu § 10 EStG (Stand vom Dezember 1965).

den Anwendung der Scheidungsregeln. In den Vorschriften der §§ 26 EheG i.V.m. 16 der 1. DVO EheG bzw. AVO EheG (BZ) sind die Unterhaltsansprüche bei einer für nichtig erklärten Ehe geregelt.

Auch bei den Unterhaltsansprüchen der Ehegatten untereinander ist das Bestehen der Ehe oder bei nichtbestehender Ehe der Schuldausspruch nur eine der erforderlichen Voraussetzungen für das Vorliegen des Unterhaltsanspruchs. Dessen Entstehung und Umfang hängen von einer Reihe weiterer subjektiver Voraussetzungen - Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten, Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten, Billigkeit und Angemessenheit des Unterhalts - ab. Für die Einzelheiten sei auf die Vorschriften der §§ 58 ff. EheG verwiesen.

3. Unterhaltsansprüche des nichtehelichen Kindes gegen den Vater. Die Unterhaltspflicht des § 1601 BGB gilt im Verhältnis des Vaters zum nichtehelichen Kind nicht, weil das nichteheliche Kind mit seinem Vater nach dem BGB nicht verwandt ist (§ 1589 Abs. 2 BGB).[1] Daher enthält das BGB in der Vorschrif des § 1708 eine Sonderregelung. Danach hat zwar das nichteheliche Kind bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs einen Unterhaltsanspruch gegen den Vater, nicht aber der Vater gegen das nichteheliche Kind.[2]

bb) Die Unterhaltsansprüche aus sonstigen gesetzlichen Bestimmungen

Neben den familienrechtlichen Vorschriften über die Unterhalts-

---

1) Die Vorschrift des § 1589 Abs. 2 BGB wurde durch das Gesetz über die rechtliche Stellung der nichtehelichen Kinder vom 19.8.1969 (BGBl. I S. 1243) mit Wirkung vom 1.7.1970 aufgehoben.

2) Diese Regelung war bis zum 30. Juni 1970 gültig. Durch das Gesetz über die rechtliche Stellung der nichtehelichen Kinder vom 19.8.1969 (BGBl. I S. 1243) wurde das nichteheliche Kind ab 1.7.1970 bezüglich der Unterhaltspflichten und Unterhaltsrechte weitgehend dem ehelichen Kind gleichgestellt (§ 1615 a n.F. BGB). Ab 1.7.1970 gilt daher auch für das nichteheliche Kind das oben S. 21 f. Gesagte. Abweichungen sind den Vorschriften der §§ 1615 b ff. n.F. BGB zu entnehmen. Vgl. auch Lange, NJW 1970 S. 297-306, S. 300 f.

ansprüche gibt es noch andere gesetzliche Vorschriften, die Unterhaltsansprüche begründen. Wird z.B. jemand derart verletzt, daß seine Erwerbsfähigkeit aufgehoben ist, so muß der Schädiger nach § 843 BGB für seinen Unterhalt aufkommen. Mit Recht spricht das Gesetz hier aber nicht von Unterhalt, sondern von Schadensersatz. Schließlich kann jede Zahlung, zu der man verpflichtet ist, zur Unterhaltsdeckung dienen, ohne daß sie als Unterhaltsleistung zu bezeichnen wäre. Wenn im bürgerlichen Recht von Unterhaltsleistungen die Rede ist, so sind damit immer die Leistungen auf Grund der familienrechtlichen Bestimmungen über die Unterhaltspflicht gemeint. Für den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Unterhaltsansprüche scheiden daher die Ansprüche aus sonstigen gesetzlichen Bestimmungen aus.

b) Die Arten von gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Aus den Ausführungen über die gesetzlichen Unterhaltsansprüche, die auf familienrechtlicher Bindung beruhen, lassen sich folgende Schlüsse ziehen:

1. Nur bei einer ganz bestimmten Gruppe von Personen kommen die Verpflichtung und Berechtigung zur Zahlung von Unterhalt überhaupt in Frage. Diese Gruppe von Personen sind die Verwandten in gerader Linie, die außerehelichen Kinder im Verhältnis zu ihren Vätern und die Ehegatten, gleichgültig ob die Ehe noch besteht oder nicht.

2. Die Entstehung und der Umfang eines Unterhaltsanspruchs innerhalb dieser Personengruppe hängen von einer ganzen Reihe von Voraussetzungen ab, unter denen die Leistungsfähigkeit des Gebers, die Bedürftigkeit des Empfängers, die Angemessenheit des Unterhalts und die Billigkeit der Gewährung des Anspruchs eine besondere Rolle spielen.

aa) Der engere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Es liegt nahe, diejenigen Personen als gesetzlich unterhaltsberechtigt zu bezeichnen, die alle Voraussetzungen erfüllen, die zur Geltendmachung eines Unterhaltsanspruchs nach dem Gesetz vorliegen müssen. Personen, die einen Unterhaltsanspruch haben, sollen als gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im engeren Sinne bezeichnet werden. Im bürgerlichen Recht wird der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen normalerweise in diesem engeren Sinne verwandt.

bb) Der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Das Bürgerliche Gesetzbuch verwendet den Begriff aber auch in einem weiteren Sinne. Wenn z.B. in § 1601 BGB die Verwandten in gerader Linie als unterhaltspflichtig bezeichnet werden, kann damit nicht der engere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gemeint sein.[1] Es wird vielmehr zum Ausdruck gebracht, daß Verwandte in gerader Linie gesetzlich unterhaltspflichtig werden können, nämlich wenn die in den folgenden Vorschriften genannten Einzelvoraussetzungen erfüllt werden. Es ist daher sinnvoll, Personen in einem weiteren Sinne als gesetzlich unterhaltsberechtigt bzw. -verpflichtet zu bezeichnen, die zu der Gruppe von Personen gehören, die nach dem Gesetz für einen Unterhaltsanspruch in Frage kommen.

2. Die einkommensteuerrechtliche Begriffsbestimmung

Das einkommensteuerrechtliche Schrifttum und die einkommensteuerrechtliche Rechtsprechung bezeichnen als gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen alle diejenigen, "die nach bürgerlichem Recht einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch haben

---

1) Hierauf weist mit Recht hin: Littmann, EStRecht, RdNr. 103 zu § 12, RdNr. 96 vor § 1; FR 1961 S. 485-489, S. 489.

k ö n n e n. Unerheblich ist, ob nach bürgerlichem Recht unter Berücksichtigung der persönlichen Bedürftigkeit oder Leistungsfähigkeit der Beteiligten ein Unterhaltsanspruch tatsächlich besteht."[1] Nicht unter die gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen fallen diejenigen, bei denen die Unterhaltspflicht nicht auf familienrechtlichen Beziehungen beruht.[2]

Diese Begriffsbestimmung stimmt mit dem weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen überein. Der Bundesfinanzhof geht allerdings davon aus, daß es sich um einen eigenständigen steuerrechtlichen Begriff handele, der von dem bürgerlich-rechtlichen abweiche und setzt sich daher mit der Frage auseinander, unter welchen Voraussetzungen es zulässig sei, im Steuerrecht von bürgerlich-rechtlichen Begriffen abzuweichen.[3]

Es wurde gezeigt, daß dem Zivilrecht der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen bekannt ist. Wenn sich im Einkommensteuerrecht der weitere Begriff durchgesetzt hat, so handelt es sich nicht um eine abweichende Begriffsbestimmung, sondern um eine Entscheidung für einen der beiden bürgerlich-rechtlichen Begriffe. Es bedarf daher keiner Begründung, weshalb man einem zivilrechtlichen Begriff im Steuerrecht eine andere Bedeutung beilegt. Es muß nur begründet werden, warum der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG der weitere und nicht der engere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrundegelegt werden soll.[4] Das gilt um so

---

1) Leitsatz des BFH-Urteils vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190 (Hervorhebung nur hier).

2) Das hat schon der Reichsfinanzhof entschieden: RFH Urteil vom 28. September 1927 - VI A 181/27, RFHE 22, 91/92; Urteil vom 16. Oktober 1928 - VI A 1232/28, StW 1929 II Nr. 63 (Sp. 109/114). Vgl. auch Blümich-Falk, Anm. 7 zu § 12 S. 1180; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 14 a zu § 12 (Stand vom September 1966); Boeker, BB 1951 S. 997-1000, S. 998; Jansen-Wrede, S. 61.

3) BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U a.a.O. S. 190.

4) Hierauf weist zutreffend hin: Littmann, EStRecht, RdNr. 103 zu § 12, RdNr. 96 vor § 1; FR 1961 S. 485-489, S. 489.

mehr, als die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs insoweit nicht einheitlich war.

a) Der Überblick über die Entwicklung der einkommensteuerrechtlichen Rechtsprechung und des einkommensteuerrechtlichen Schrifttums zum Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Der Reichsfinanzhof mußte sich zum ersten Mal im Jahre 1923 mit dem Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen auseinandersetzen. In einem Urteil zu § 13 Nr. 2 Satz 2 EStG 1920 geht er ganz selbstverständlich davon aus, daß die Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht nur dann und insoweit vorliegt, als der bürgerlich-rechtliche Unterhaltsanspruch erfüllt wird. Der Reichsfinanzhof vertritt also in diesem Urteil den engeren Begriff und weist das Finanzgericht an, Untersuchungen über die Höhe der Unterhaltsverpflichtung anzustellen. "Wenn dann das auf Grund des Vertrages Gewährte die Summe übersteigt, auf die die geschiedene Ehefrau einen gesetzlichen Anspruch hatte, ist ein entsprechender Abzug von den Einkünften des Beschwerdeführers vorzunehmen."[1] Dieser Standpunkt wird in späteren Urteilen weiter vertreten[2] und erst in Urteilen der Jahre 1933 und 1936 ausdrücklich aufgegeben.[3] Aber bereits ab 1929, zu einer Zeit also, zu der nach dem Gesetz nur Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht vom Abzug ausgeschlossen waren, wendet sich der Reichsfinanzhof - ohne seine frühere abweichende Rechtsprechung zu erwähnen - dem weiteren Begriff der gesetz-

1) RFH Urteil vom 19. Juni 1923 - VI e A 1/23, RStBl 1923 S. 474.

2) Vgl. RFH Urteil vom 24. Oktober 1923 - VI e A 103/23, RStBl 1924 S. 156; Urteil vom 3. November 1927 - VI A 257/27, StW 1927 II Nr. 562 (Sp. 798-801).

3) RFH Urteil vom 21. Juni 1933 - VI A 746/33, StW 1933 II Nr. 591 (Sp. 1354-1356); Urteil vom 6. Mai 1936 - VI A 518/35, RStBl 1936 S. 861-863.

lich unterhaltsberechtigten Personen zu.[1] In einigen Urteilen läßt er wieder Ausnahmen zu, wenn es "bei den Einkommensverhältnissen des Unterhaltsberechtigten oder den sonstigen Umständen des Falles ausnahmsweise als ausgeschlossen erscheint, daß der Zuschuß des Unterhaltsverpflichteten dem Berechtigten zur Ermöglichung des anderweit nicht gewährleisteten standesmäßigen Lebensunterhaltes gereicht wird", wenn also z.B. der Zuschuß für den Empfänger nur Annehmlichkeiten darstellen soll.[2] Man kann diese Entscheidungen als ein Bekenntnis zum engeren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen auffassen, verbunden mit der widerlegbaren Vermutung, daß alles, was sich gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne gewähren, als Erfüllung der Unterhaltspflicht anzusehen sei. Die Vermutung ist widerlegbar, wenn der Beweis leicht und einwandfrei zu führen ist. Später gibt der Reichsfinanzhof diese Urteile ausdrücklich wieder auf[3], um dann ständig nur noch den weiteren Begriff zugrundezulegen.[4] Diese

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 4. Juli 1928 - VI A 707/28, RStBl 1928 S. 292/293; Urteil vom 11. Januar 1929 - VI A 1515/28, RStBl 1929 S. 221-223; Urteil vom 2. April 1930 - VI A 336/30, StW 1930 II Nr. 599 (Sp. 916-918); Urteil vom 2. August 1930 - VI A 555/30, StW 1930 II Nr. 1187 (Sp. 1788-1790); Urteil vom 25. Oktober 1930 - VI A 779/30, RStBl 1931 S. 23/24.

2) RFH Urteil vom 29. Oktober 1930 - VI A 886/30, RStBl 1931 S. 10/11. Vgl. auch Urteil vom 10. September 1930 - VI A 485/30, RStBl 1930 S. 811-813.

3) RFH Urteil vom 29. Juli 1931 - VI A 1345/31, RStBl 1931 S. 820/821.

4) Vgl. RFH Urteil vom 28. Januar 1931 - VI A 2174/30, RStBl 1931 S. 345; Urteil vom 24. Juni 1931 - VI A 1128/31, StW 1931 II Nr. 849 (Sp. 1465-1467), mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1931 I Sp. 1087-1100, Sp. 1088 f.; Urteil vom 1. Juli 1931 - VI A 1248/31, RStBl 1931 S. 942/943 (mit zustimmender Anm. von Becker a.a.O.); Urteil vom 26. August 1931 - VI A 1465/30, RStBl 1931 S. 915/916; Urteil vom 21. Juni 1933 - VI A 746/33, StW 1933 II Nr. 591 (Sp. 1354-1356), mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1933 I Sp. 999-1028, Sp. 1011 ff.; Urteil vom 22. November 1933 - VI A 856/33, RStBl 1934 S. 338/339; Urteil vom 22. November 1933 - VI A 975/32, RStBl 1934 S. 329; Urteil vom 6. November 1935 - VI A 565/35, RStBl 1935 S. 1551; Urteil vom 6. Mai 1936 - VI A 518/35, RStBl 1936 S. 861-863.

Rechtsprechung wurde auch nach Inkrafttreten des EStG 1934 fortgesetzt.[1)]

Zusammenfassend läßt sich also feststellen, daß der Reichsfinanzhof seinen Entscheidungen zunächst den engeren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrundelegte, in den Jahren 1929 bis 1930 zwischen dem weiteren und dem engeren Begriff schwankte und sich ab 1931 für den weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen entschied.

Der Bundesfinanzhof übernahm im Jahre 1952 die spätere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[2)] und hat sie seitdem ständig vertreten.[3)]

Auf der Ebene der Finanzgerichte wird die Meinung der höchst-

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 26. August 1936 - VI A 652/36, RStBl 1936 S. 1133/1134 (mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1936 I Sp. 1415-1432, Sp. 1422 ff.); Urteil vom 13. Juli 1939 - IV 125/39, StW 1939 II Nr. 541 (Sp. 831/832); Urteil vom 31. Juli 1941 - IV 130/41, RStBl 1941 S. 861/862; Urteil vom 14. April 1943 - VI 434/42, RStBl 1943 S. 516/517.

2) BFH Urteil vom 10. Juni 1952 - IV 42/51 U, BStBl 1952 III S. 253-256.

3) Vgl. BFH Urteil vom 10. April 1953 - IV 384/52 U, BStBl 1953 III S. 157; Urteil vom 3. Juni 1953 - IV 391/52 U, BStBl 1953 III S. 265-267; Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209; Urteil vom 20. Februar 1959 - VI 273/56 U, BStBl 1959 III S. 172; sehr eingehend Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190; Urteil vom 8. September 1961 - VI 227/60 U, BStBl 1961 III S. 535/536; Urteil vom 12. Juli 1962 - IV 124/58 U, BStBl 1962 III S. 522/523; Urteil vom 28. Juni 1963 - VI 192/61, StRK EStG § 33 a R. 66; Urteil vom 28. August 1964 - VI 247/63, StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 47; Urteil vom 18. September 1964 - VI 12/64, StRK EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 66; Urteil vom 2. Dezember 1966 - VI R 4/66, BFHE 87, 479-482 (mit zustimmender Anm. von Theis, Jacob: StRK-Anm. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 97); ganz im Sinne dieser Rechtsprechung auch Urteil vom 7. Dezember 1966 - VI 298/65, BStBl 1967 III S. 245/246.

richterlichen Rechtsprechung nicht immer geteilt.[1)]

Im Schrifttum läßt sich eine ähnliche Entwicklung wie bei der höchstrichterlichen Rechtsprechung feststellen. Während der engere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen bis in die dreißiger Jahre noch herrschende Meinung war[2)], wird heute allgemein der weitere Begriff zugrundegelegt[3)].

---

1) Gegen die Rechtsprechung des BFH wendet sich eine Entscheidung eines Finanzgerichts, die in dem BFH-Urteil vom 28. Juni 1963 - VI 192/61 a.a.O. mitgeteilt wird.
Der höchstrichterlichen Rechtsprechung folgen z.B.:
Hess. FG Kassel Urteil vom 25. Februar 1955 - I 212/54, EFG 1955 Nr. 292 (S. 266-268) - nrkr. - bestätigt durch das BFH-Urteil vom 31. Mai 1957 - VI 60/55 U, BStBl 1957 III S. 263/264; FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 4. Juni 1957 - II 245/56, EFG 1957 Nr. 386 (S. 308/309) - rkr.

2) Für den engeren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen sprechen sich aus:
Strutz, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920, 3. Aufl., Berlin 1921, Anm. 13 zu § 11. Nach Strutz spricht mit Rücksicht auf §§ 1601 ff. BGB sogar eine Vermutung dafür, "daß Kosten der Erziehung und Vorbildung zu einem Berufe für ein v o l l j ä h r i g e s Kind nicht im Gesetz ihren Grund haben und daher abzugsfähig sind; die Steuerbehörde darf den Abzug nur versagen, wenn sie die Erziehungsbedürftigkeit feststellt oder die Rechtswirksamkeit der Verpflichtung widerlegt" (Hervorhebung nur hier);
Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Band I, Berlin 1926, Anm. 21 zu § 15;
Banner, DStZ 1929 S. 470/471, S. 470;
Brensing, DStZ 1931 S. 201-203, S. 202 (gegen das RFH-Urteil vom 10. September 1930 - VI A 485/30, RStBl 1930 S. 811-813);
zweifelnd auch Becker, EStG, Anm. 23 b zu § 15, unter Berufung auf das RFH-Urteil vom 3. November 1927 - VI A 257/27, StW 1927 II Nr. 562 (Sp. 798-801).

3) Für den weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen sprechen sich aus:
Becker, Grundlagen S. 18 ff.;
Scholz, DStZ 1940 S. 153/154, S. 154;
Metz, DStZ 1934 S. 695-697, S. 696 f.;
Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 288 = PrStD O 14 S. 1-12, S. 8; Hippe, StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 31;
Littmann, EStRecht, RdNr. 103 zu § 12;
Blümich-Falk, Anm. 7 zu § 12 S. 1180 ff.;
Bühler-Paulick, RdNr. 6 f. zu § 12 (Stand vom Februar 1965);
Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 14 a zu § 12 (Stand vom September 1966);
Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

Das ist auch der Standpunkt der Verwaltung (vgl. Abschnitt 123 Abs. 1 Satz 2, 4 und 5 EStR).

Es ist somit heute allgemeine Meinung, daß unter gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen alle diejenigen zu verstehen sind, die in einem familienrechtlichen Verhältnis stehen, bei dem nach bürgerlichem Recht eine Unterhaltspflicht bestehen kann (weiterer Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen). Nach natürlicher Betrachtungsweise liegt es näher, unter gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen diejenigen zu verstehen, die einen konkreten Anspruch auf Unterhalt haben (engerer Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen). Es ist daher zu prüfen, wieso nach allgemeiner Auffassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrundegelegt wird und ob diese Auffassung haltbar ist. Hierbei ist die Rechtslage vor und nach dem Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1934 zu unterscheiden.

b) Die Rechtslage bis zum Einkommensteuergesetz 1934

Nach dem Wortlaut der früheren, dem § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG entsprechenden Vorschriften - § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925 und § 13 Nr. 2 Satz 2 EStG 1920 - waren Aufwendungen nicht abzugsfähig, die zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht geleistet wurden. Zur Erfüllung einer Pflicht wird nur das zugewendet, worauf ein Anspruch besteht. Einen Anspruch auf Unterhalt haben aber nur die gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im engeren Sinne. Trotzdem vertrat die herrschende Meinung den Standpunkt, daß alle Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne unter das Abzugsverbot der genannten Vorschriften fielen. Die herrschende Meinung mußte daher Gründe anführen, um ihre dem Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften widersprechende Auslegung zu rechtfertigen.

Der Reichsfinanzhof begründet in seinem Urteil vom 29. Juli

1931[1] die Notwendigkeit der weiten Auslegung mit dem Hinweis auf die Besonderheiten der Unterhaltsleistungen. In einem Rechtsstreit könne der Richter nur durch Ermessensausübung bestimmen, wie hoch die Unterhaltsleistung sein müsse, um den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über den Unterhalt zu genügen. Diese Festlegung nach dem "billigen Ermessen"[2] bringe es mit sich, daß auch ein niedriger oder höherer Betrag der gesetzlichen Norm entspreche. Wenn die Beteiligten auf eine gerichtliche Auseinandersetzung verzichten und die Höhe der Unterhaltsleistung selbst festlegen, so sei die Rechtslage nicht anders. Dem Ermessen des Leistenden sei auch dann ein weiter Spielraum eingeräumt, so daß die Höhe des Unterhalts sich nicht mit dem Betrag zu decken brauche, der in einem Rechtsstreit festgesetzt worden sei. Die Leistung könne trotzdem im Rahmen des gesetzlichen Unterhalts liegen.

Diesen Ausführungen des Reichsfinanzhofs ist zuzustimmen. Logische Schlußfolgerung daraus ist, daß die Finanzbehörden und -gerichte nicht an Feststellungsurteile der Zivilgerichte über die Höhe der Unterhaltspflicht gebunden sind. Das hat der Bundesfinanzhof bestätigt.[3] Es entspricht auch der herrschenden Meinung zur Bindung an feststellende Urteile.[4] Der Reichsfinanzhof fährt jedoch fort: "Überall da, wo Leistungen eines Unterhaltsverpflichteten vom Verpflichteten selbst bestimmt werden oder auf einer Vereinbarung der Beteiligten beruhen, ist grundsätzlich davon auszugehen, daß gerade diese Leistun-

---

1) RFH Urteil vom 29. Juli 1931 - VI A 1345/31, RStBl 1931 S. 820/821.

2) RFH Urteil vom 29. Juli 1931 - VI A 1345/31 a.a.O. S. 821.

3) Z.B. BFH Urteil vom 8. September 1961 - VI 227/60 U, BStBl 1961 III S. 535/536.

4) Es ist herrschende Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum, daß feststellende Urteile nicht allgemeinverbindlich sind. Vgl. Nicklisch, Die Bindung der Gerichte an gestaltende Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte, Bielefeld 1965 S. 168, wo es als einhellige Meinung bezeichnet wird, daß eine Bindung an feststellende Urteile nur insoweit bejaht werden kann, als sie in materielle Rechtskraft erwachsen.
Ebenso Rosenberg, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 9. Aufl., München und Berlin 1961 S. 403.

gen als angemessener und standesgemäßer Unterhalt von den Beteiligten selbst angesehen werden und daher auch im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht anzusehen sind."[1)]

Wie der Reichsfinanzhof dazu kommt, diese Folgerungen aus den vorangegangenen Erwägungen zu ziehen, ist unerklärlich. Die Ausführungen über die Natur der Unterhaltsleistungen lassen nur den Schluß zu, daß nicht allein ein einziger Betrag die Voraussetzungen der Unterhaltsvorschriften erfüllt, sondern eine Vielzahl von Beträgen denkbar ist, die als Unterhalt im bürgerlich-rechtlichen Sinne bezeichnet werden kann. Alle diese Beträge liegen jedoch innerhalb eines bestimmten Bereichs, der nach unten und oben begrenzt ist. Unterschreitet eine Leistung die untere Grenze, so wird der Berechtigte mit Erfolg auf eine höhere Leistung klagen können. Überschreitet eine Unterhaltsleistung die obere Grenze, so kann der überschießende Betrag nicht mehr als Unterhalt angesehen werden.

Die Auffassung des Reichsfinanzhofs führt dazu, daß Leistungen innerhalb eines bestimmten Personenkreises stets als Unterhaltsleistungen angesehen werden. Damit stellt der Reichsfinanzhof eine unwiderlegbare Vermutung im Sinne einer Typisierung auf.

Die Notwendigkeit dieser Typisierung begründen der Reichsfinanzhof und ihm zustimmend Becker wie folgt:[2)]

1. Es sei unzweckmäßig und den Finanzbehörden und -gerichten nicht zumutbar, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob eine Unterhaltszahlung noch im Rahmen des Angemessenen liege oder

---

1) RFH Urteil vom 29. Juli 1931 - VI A 1345/31, RStBl 1931 S. 820/821, S. 821.

2) Vgl. RFH Urteil vom 2. April 1930 - VI A 336/30, StW 1930 II Nr. 599 (Sp. 916-918), mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1930 I Sp. 559-587, Sp. 574; Urteil vom 21. Juni 1933 - VI A 746/33, StW 1933 II Nr. 591 (Sp. 1354-1356); Urteil vom 22. November 1933 - VI A 856/33, RStBl 1934 S. 338/339; Becker, StW 1930 I Sp. 941-966, Sp. 946; StW 1931 I Sp. 1087-1100, Sp. 1088; StW 1933 I Sp. 999-1028, Sp. 1013.

darüber hinausgehe.

2. Es könne dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, daß die Finanzbehörden sich so eingehend in seine persönlichen Angelegenheiten einmischen, wie es eine genaue Feststellung der Höhe der Unterhaltspflicht erfordern würde.

Daher sei typisierend anzunehmen, daß Leistungen zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im weiteren Sinne immer in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht erfolgen.

Es ist zu prüfen, ob diese Argumente die vorgenommene Typisierung zu rechtfertigen vermögen.[1)]

Zu 1.: Gemäß § 204 AO ist die Steuerverwaltung verpflichtet, die tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln. Von dieser Pflicht ist sie auch dann nicht entbunden, wenn die Ermittlung schwierig und zeitraubend ist.[2)] Eine Schätzung nach § 217 Abs. 1 AO ist erst dann zulässig, wenn das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, d.h. es muß zuvor alle Möglichkeiten erschöpfen, um den Sachverhalt ohne Schätzung genau festzustellen.[3)] Und selbst bei der Schätzung sind gemäß § 217 Abs. 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dieser im Gesetz vorgesehene Weg zur Ermittlung des Sachverhalts verursacht bei der Feststellung der Höhe des zu leistenden Unterhalts eine Reihe von Schwierigkeiten. Die Finanzbehörden müßten mit einem u.U. erheblichen Arbeitsaufwand das Vorliegen aller Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs feststellen und dabei genaue Ermittlungen z.B. über die Vermögensverhältnisse des Gebers und des Nehmers anstellen. Selbst wenn das alles geschehen ist,

---

1) Zu den folgenden zwei Abschnitten vgl. Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 95 ff.

2) Vgl. Kühn, Abgabenordnung, 8. Aufl., Stuttgart 1966, Anm. 1 zu § 217; Mattern-Messmer, Reichsabgabenordnung, Bonn 1964, RdNr. 1585 zu § 217; Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Band I, Köln 1961, RdNr. 1 zu § 217.

3) Vgl. Paulick, Heinz in: Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr. 4 ff zu § 217 AO (Stand vom April 1968).

steht das Finanzamt noch vor der schweren Entscheidung, einen so unbestimmten Rechtsbegriff wie die Angemessenheit der Unterhaltszahlung gerecht auszulegen. Dieses Vorgehen des Finanzamts wird auch hohe Erhebungskosten nach sich ziehen.

Die vom Reichsfinanzhof vorgeschlagene Typisierung, durch die alle Leistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne einfach als Unterhaltsleistungen angesehen werden - ohne den Einzelfall zu untersuchen -, ist geeignet, die aufgezeigten Schwierigkeiten zu beseitigen. Sie entspricht auch den finanzwissenschaftlichen Grundsätzen der Verursachung möglichst geringer Erhebungskosten und der Leichtigkeit und Sicherheit der Besteuerung.[1] Es ist aber Sache des Gesetzgebers, die finanzwissenschaftlichen Forderungen in den Gesetzen zu berücksichtigen und zu verwirklichen. Die einzige Möglichkeit für die Rechtsprechung, den vom Gesetzgeber vernachlässigten Forderungen der Finanzwissenschaft Geltung zu verschaffen, ist die Auslegung - hierauf hat bereits Becker hingewiesen.[2] Die Auslegung muß nach § 1 Abs. 2 StAnpG (früher § 4 AO) den Zweck der Gesetze und damit auch die allgemeinen finanzwissenschaftlichen Grundsätze berücksichtigen.

Der Zweck der Vorschriften der §§ 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925 bzw. 13 Nr. 2 Satz 2 EStG 1920 war es, Aufwendungen steuerlich vom Abzug auszuschließen, die der Gesetzgeber im bürgerlichen Recht einer bestimmten Personengruppe auferlegt. Der Zweck dieser Vorschriften war es aber sicher nicht, den Finanzbehörden ihre Arbeit bei der Ermittlung der Besteuerungsgrund-

---

1) Zu diesen Grundsätzen vgl.: Moll, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930 S. 344; Nöll von der Nahmer, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band 1: Allgemeine Finanzwissenschaft, Köln und Opladen 1964 S. 219 f.; Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, Tübingen 1956 S. 268 ff.; Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965 S. 38 ff., besonders S. 46 ff.

2) Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930, Anm. 9 d zu § 1; so auch, unter Bezugnahme auf Becker, BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 141/56 S, BStBl 1957 III S. 329/330 (Zur Frage der Stundung oder Aussetzung von Lohnsteuer); vgl. auch Laule, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961 S. 34 f.

lagen zu erleichtern. Die vom Reichsfinanzhof vorgenommene Typisierung läßt sich daher nicht mit der Leichtigkeit der Besteuerung und der Verursachung möglichst geringer Erhebungskosten begründen.

Zu 2.: Wennrich hat nachgewiesen, daß es keine Rechtsnorm gibt, die ein Eindringen in die private Sphäre schlechthin verbietet.[1] Dem Steuerpflichtigen obliegen vielmehr nach der Abgabenordnung eine Reihe von Auskunftspflichten und Nachweispflichten (vgl. §§ 170 bis 174, 164, 205 a AO), die es dem Finanzamt ermöglichen, Klarheit in Dingen zu erlangen, die die Individualsphäre betreffen. Nur "ein schrankenloses Eindringen in die Intimsphäre der Steuerpflichtigen, das eine als unerträglich empfundene Belästigung darstellt, würde den im Grundgesetz festgelegten Prinzipien widersprechen."[2] Die Auskünfte, die das Finanzamt für die Ermittlung der Höhe der gesetzlichen Unterhaltspflicht benötigt, führen nicht zu einer Überschreitung der durch das Grundgesetz festgelegten Grenzen. Es liegt im Interesse des Steuerpflichtigen, die Angaben zu machen, die die Abzugsfähigkeit seiner Aufwendungen begründen. Ist der Steuerpflichtige aber von sich aus bereit, die erforderlichen Angaben zu machen und das Finanzamt in seiner Arbeit zu unterstützen, so kann von einem unzulässigen Eindringen in die Individualsphäre nicht gesprochen werden.[3]

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die Begründungen, mit denen der Reichsfinanzhof und ihm folgend einige Vertreter des Schrifttums ihre Meinung zu rechtfertigen suchen, nicht stichhaltig sind. Es kann nicht mit dem Hinweis auf die Überlastung der Finanzbehörden und -gerichte eine Vorschrift gegen ihren Wortlaut so ausgelegt werden, daß steuerliche Tatbestände erweitert werden. Es ist heute herrschende Meinung,

---

1) Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 97 f.

2) Wennrich a.a.O. S. 98.

3) Hierauf weisen zutreffend hin: Herrmann-Heuer, Anm. 3 c zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

daß Typisierungen durch die Rechtsprechung unzulässig sind.[1] Es mag zwar mit Schwierigkeiten verbunden sein, den Umfang einer Unterhaltspflicht zahlenmäßig zu beschränken. Das liegt daran, daß bei der Festlegung der Unterhaltsleistungen ein Ermessensspielraum besteht. Die Finanzgerichte und -behörden stehen insoweit aber vor keinen größeren Problemen als die Zivilgerichte. Sie sind in der Regel sogar eher in der Lage, die Angemessenheit von Unterhaltsleistungen zu prüfen, weil sie über die Einkommens- und die Vermögensverhältnisse der Beteiligten besser unterrichtet sind als die Zivilgerichte.

Bis zum Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1934 kann nicht davon ausgegangen werden, daß alle Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne vom Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeschlossen waren. Das Abzugsverbot mußte vielmehr auf Unterhaltsleistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im engeren Sinne beschränkt werden. Die anderslautende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist abzulehnen.

c) Die Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1934

Durch das Einkommensteuergesetz 1934 wurde die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG 1925 gestrichen und die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG mit der im wesentlichen heute noch geltenden Fassung neu eingefügt. Von der herrschenden Meinung wird diese Änderung des Einkommensteuergesetzes als eine Bestätigung ihrer Auffassung angesehen, unter gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen seien einkommensteuerlich diejenigen gemeint, die einen Unterhaltsanspruch haben können. Ein Hinweis auf die Erfüllung einer gesetzlichen Unterhalts-

---

1) Tipke, NJW 1968 S. 2081-2086, S. 2084: "Die Typisierung verstößt gegen Art. 2 Abs. 1; 3; 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 GG"; Brockhoff, StBJb 1963/64 S. 317 bis 346, S. 336 ff., insbesondere S. 339-341; WS, StQ 1968 S. 6 (Querschnitte, Allgemeines, RdNr. 140), StQ 1967 S. 518 (Querschnitte, Allgemeines, RdNr. 97), StQ 1967 S. 90 (Querschnitte, Allgemeines, RdNr. 72); Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 124 f.

pflicht fehle in der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Es seien alle Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen schlechthin vom Abzug ausgeschlossen. Das könne nur als Zugrundelegung des weiteren Begriffs der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen aufgefaßt werden.[1)]

Diese Gedankenführung kann nicht überzeugen, weil sie außer acht läßt, daß der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen, der nunmehr ausdrücklich ins Gesetz übernommen wird, im bürgerlichen Recht regelmäßig im engeren Sinne verwandt wird. Der Wortlaut des § 12 Nr. 2 EStG allein gibt keinen Aufschluß darüber, welcher der beiden Begriffe der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen - der engere oder der weitere - im Gesetz gemeint ist. Es ist daher notwendig zu begründen, warum der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gelten soll.

Im wesentlichen sind es zwei neue Gedanken[2)], mit denen die herrschende Meinung ihre Ansicht zu rechtfertigen sucht:

1. Der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen werde von der Rechtsprechung zu § 12 Nr. 2 EStG bereits seit mehreren Jahrzehnten vertreten. Viele bürgerlichrechtliche Unterhaltsvereinbarungen seien daher auf der Grundlage dieser Rechtsprechung getroffen worden. Eine Änderung der

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 26. August 1936 - VI A 652/36, RStBl 1936 S. 1133/1134 (mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1936 I Sp. 1415-1432, Sp. 1422 ff.); BFH Urteil vom 10. Juni 1952 - IV 42/51 U, BStBl 1952 III S. 253-256; BFH Urteil vom 20. Februar 1959 - VI 273/56 U, BStBl 1959 III S. 172; BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190.

2) Auf die Gedanken der Typisierung und der Notwendigkeit der Verwendung leicht feststellbarer Merkmale bei der Besteuerung, die bereits die herrschende Meinung vor dem EStG 1934 angeführt hatte, wird auch nach dem EStG 1934 zurückgegriffen (vgl. BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190; Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Blümich-Falk, Anm. 7 zu § 12 S. 1180; Bericht der Einkommensteuerkommission S. 170). Die Gedankenführung wurde oben S. 33 ff. dargestellt und kritisch beleuchtet.

Rechtsprechung würde diesen Vereinbarungen die Geschäftsgrundlage entziehen. Das gefährde die Rechtssicherheit und sei deshalb unzulässig.[1)]

Es kann dem Bundesfinanzhof nicht darin beigepflichtet werden, daß die Gefährdung der Rechtssicherheit ein gewichtiges Argument zur Begründung seiner Meinung ist. Eine fehlerhafte Rechtsprechung könnte allein aus Rechtssicherheitsgründen nicht aufrechterhalten werden. Es ist im Gegenteil eine der Hauptaufgaben der Rechtsprechung, die Entwicklung der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen (vgl. § 1 Abs. 2 StAnpG) und gewandelten Rechtsauffassungen im Rechtsleben Geltung zu verschaffen.[2)]

2. Schon der Reichsfinanzhof hat darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber bei der Einführung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine umfangreiche Rechtsprechung vorgefunden habe, die den weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrundelegte. Hätte der Gesetzgeber diese Rechtsprechung nicht gebilligt, so hätte er die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG anders fassen müssen.[3)] Dieser Gedanke ist vom Bundesfinanzhof aufgegriffen worden.[4)] Er hat daraus die Folgerung gezogen, der Gesetzgeber habe "offensichtlich die Rechtsprechung des RFH in seinen Willen aufgenommen". Die Steuergerichte seien deshalb nach Art. 20 Abs. 3 GG daran gebunden, "sie würden gegen das Gesetz verstoßen, wenn sie eine mehr als 30 Jahre alte Rechtsentwicklung ... beseite schieben wollten".[5)] Bei einem Gesetz, das so häufigen Änderungen unterliegt, wie das Einkommensteuer-

---

1) BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U a.a.O. Der BFH hatte dieses Argument bereits im Zusammenhang mit der Bedeutung des Nachsatzes des § 12 Nr. 2 EStG angeführt (s. o. S. 18).

2) Vgl. auch Ernst, StW 1966 I Sp. 81-108, Sp. 91.

3) RFH Urteil vom 26. August 1936 - VI A 652/36, RStBl 1936 S. 1133/1134 (mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1936 I Sp. 1415-1432, Sp. 1422). Vgl. auch Becker, Grundlagen S. 16.

4) BFH Urteil vom 10. Juni 1952 - IV 42/51 U, BStBl 1952 III S. 253-256.

5) BFH Urteil vom 24. Februar 1961 - VI 84/60 U, BStBl 1961 III S. 188-190, S. 189 f.

gesetz, muß in der Tat gefordert werden, daß der Gesetzgeber sich gegen eine jahrzehntelange falsche Auslegung von Normen durch die Rechtsprechung wendet. Tut er das nicht, so ist davon auszugehen, daß er diese Auslegung billigt und in seinen Willen aufnimmt, wie der Bundesfinanznof es formuliert. Spätestens bei der Änderung des Wortlauts der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG durch das StÄndG 1958 hätte im Gesetz zum Ausdruck gebracht werden müssen, daß der Gesetzgeber die Auslegung der Rechtsprechung zum Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen nicht billigt. Da das nicht geschehen ist, muß angenommen werden, daß die von der ständigen Rechtsprechung vertretene Auslegung dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Verschiedentlich wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Auslegung des Begriffs der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen nach § 12 Nr. 2 EStG das Ergebnis einer Typisierung ist. In seiner grundlegenden Untersuchung zur typisierenden Betrachtungsweise kommt Wennrich zu dem Ergebnis, daß die typisierende Betrachtungsweise aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen sei.[1] Dieses Ergebnis der Untersuchungen von Wennrich würde aber nur dann gegen die herrschende Auslegung des § 12 Nr. 2 EStG sprechen, wenn die Typisierung zu § 12 Nr. 2 EStG ein Fall der typisierenden Betrachtungsweise im Sinne Wennrichs darstellt.

Bei der typisierenden Betrachtungsweise, auf die Wennrich seine Untersuchungen beschränkt, handelt es sich um eine Methode zur Feststellung des Sachverhalts. Der Sachverhalt erfährt eine andere Beurteilung als die, die ihm zukommt. Er wird nicht genau festgestellt, sondern es wird unwiderlegbar (typisierend) so getan, als ob er die Tatbestandmerkmale einer Norm erfülle oder nicht erfülle.[2] Die Typisierung, zu der die herrschende Meinung zu § 12 Nr. 2 EStG führt, ist dagegen das

---

1) Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 124 f. Auch Laule, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961 S. 37 f., warnt vor der Typenbildung durch die Verwaltung und Rechtsprechung.

2) Wennrich a.a.O. S. 8 und S. 40.

Ergebnis der Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG und nicht eine Methode zur Feststellung des Sachverhalts. Der entscheidende Unterschied besteht darin, daß die Typisierung bei § 12 Nr. 2 EStG vom Gesetzgeber vorgeschrieben ist, bei der typisierenden Betrachtungsweise handelt es sich dagegen um ein Verfahren der Rechtsprechung und der Verwaltung zur Vereinfachung der Sachverhaltsfeststellung.

Zu Recht lehnt Wennrich die typisierende Betrachtungsweise ab.[1] Seine Erkenntnisse sind aber nicht auf die Typisierung übertragbar, die bei der Bestimmung des Begriffs der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen vorgenommen wird.

d) Die verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Nach den bisherigen Ausführungen läßt sich feststellen, daß der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrunde zu legen ist, weil das dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Gesetzesvorschriften sind verfassungskonform auszulegen. Die herrschende Begriffsbestimmung kann daher nur aufrechterhalten werden, wenn sie nicht zu einem Verstoß der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG gegen Verfassungsnormen führt. Zu prüfen ist eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG).

Art. 3 Abs. 1 GG (im Steuerrecht als Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung konkretisiert) enthält ein Willkürverbot. Er verbietet die Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte ohne sachliche Rechtfertigung. Auch der Gesetzgeber muß dieses

---

1) Es wurde bereits oben ausgeführt, daß nach herrschender Auffassung Typisierungen durch die Rechtsprechung oder die Verwaltung unzulässig sind (s.o. S. 37 und die dort in Fußnote 1 angegebene Literatur).

Verbot beachten.[1)]

Folgende zwei Sachverhalte sollen der Untersuchung zugrundegelegt und verglichen werden:

1. Zahlung einer unentgeltlichen Rente an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person im weiteren Sinne, die im engeren Sinne nicht unterhaltsberechtigt ist.

Sachverhalt 1: Ein Vater zahlt seinem erwachsenen, gut verdienenden Sohn eine Rente von monatlich 300,-- DM. Diese Rente soll es dem Sohn ermöglichen, die Unterhaltungskosten für seine Segeljacht aufzubringen.

2. Zahlung einer unentgeltlichen Rente an einen nahen Verwandten, der nicht zu den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im weiteren Sinne gehört.

Sachverhalt 2: Ein Bruder zahlt seiner Schwester eine Rente von monatlich 300,-- DM, damit die Schwester die Unterhaltungskosten für eine Segeljacht aufbringen kann.

In beiden Fällen soll davon ausgegangen werden, daß das Rentenversprechen formgültig auf zehn Jahre abgegeben wurde, also die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt wä-

---

1) Vgl. BVerfG Urteil vom 23. Oktober 1951 - 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14-66, S. 16 und S. 52; BGH Urteil vom 21. April 1952 - 1. Zivilsenat VRG 5/52, BGHSt 4, 396-402, S. 402; BAG Urteil vom 18. März 1958 - 3 AZR 69/55, BAGE 5, 264-270, S. 269; von Mangoldt-Klein, Anm. III 2 zu Art. 3 S. 199; Hamann, Das Grundgesetz, 2. Aufl., Berlin und Neuwied 1961, Anm. B 3 zu Art. 3 S. 89; Maunz, Deutsches Staatsrecht, 16. Aufl., München 1968 S. 121; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Neuwied und Berlin 1967, RdNr. 7 f. zu Art. 3 S. 44; Wernicke in: Bonner Kommentar, Anm. II 1 a zu Art. 3 S. 2; Laule, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961 S. 9 f. A.A. Brinkmann, Grundrechts-Kommentar zum Grundgesetz, Bonn 1967, Anm. I 1 b zu Art. 3 S. 2.

ren[1], wenn § 12 Nr. 2 EStG nicht entgegenstände.

aa) Das Vorliegen gleicher Sachverhalte im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG

Fraglich ist, ob den beiden Beispielsfällen gleiche Sachverhalte zugrundeliegen. Das ist deswegen zweifelhaft, weil die Art der Verwandtschaft zwischen den Beteiligten unterschiedlich ist. In Sachverhalt 1 handelt es sich um Verwandtschaft in gerader Linie, in Sachverhalt 2 liegt Verwandtschaft in der Seitenlinie vor (vgl. § 1589 Abs. 1 BGB). Für die Unterhaltspflicht nach bürgerlichem Recht ist dieser Unterschied in den Verwandtschaftsbeziehungen aber bedeutungslos, weil in beiden Fällen keine konkrete Unterhaltsverpflichtung besteht. Diese bürgerlich-rechtliche Rechtsfolge gehört zum steuerlichen Sachverhalt. Abgesehen von der unterschiedlichen Verwandtschaft wurden die Fälle so gewählt, daß sie sich gleichen. Die Gemeinsamkeiten zwischen den Fällen überwiegen derart, daß von gleichen Sachverhalten i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG gesprochen werden kann.[2]

bb) Die ungleiche Behandlung der gleichen Sachverhalte

Legt man der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG mit der herrschen-

---

1) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann eine Rente nur dann als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgesetzt werden, wenn sie eine Laufzeit von mindestens zehn Jahren hat. Vgl. Urteil vom 10. Oktober 1963 - VI 12/62 U, BStBl 1963 III S. 563; Urteil vom 12. März 1965 - VI 102/64, StRK EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 81.

2) Dieses Ergebnis widerspricht nicht dem auf S. 13 gefundenen. Dort ging es um die Gegenüberstellung der beiden Fälle des § 12 Nr. 2 EStG: freiwillige Zuwendungen einerseits - Zuwendungen auf Grund einer gesetzlichen Unterhaltspflicht andererseits. Diese beiden Fälle unterscheiden sich darin, daß im ersten Fall keine Pflicht zur Leistung, im zweiten Fall dagegen eine (gesetzliche) Leistungspflicht besteht. Gerade in diesem Punkte besteht bei den hier behandelten Sachverhalten kein Unterschied: in beiden Fällen beruhen die Leistungen auf besonderen Vereinbarungen, ohne daß eine gesetzliche Leistungspflicht besteht.

den Meinung den weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zugrunde, so verbietet diese Bestimmung in Sachverhalt 1 den Abzug der Rente nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. In Sachverhalt 2 ist die Rente nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig; § 12 Nr. 2 EStG steht nicht entgegen, weil Bruder und Schwester nicht gesetzlich unterhaltsberechtigt bzw. -verpflichtet sind. Obwohl es sich in beiden Fällen um Zahlungen an nahe Verwandte handelt und der einzige Grund für die Rentenzahlung das Verwandtschaftsverhältnis ist, darf die Rente in einem Falle als Sonderausgabe abgesetzt werden, im anderen Falle nicht. Die gleichen Sachverhalte werden ungleich behandelt.

cc) Die sachlichen Gründe zur Rechtfertigung der ungleichen Behandlung

Der Gleichheitssatz wird durch die Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte nur verletzt, "wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß".[1] Als sachliche Gründe zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung kommen in Frage:

1. Die gesetzliche Regelung der Unterhaltsansprüche. Die gesetzliche Regelung der Unterhaltsansprüche rechtfertigt es, Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im engeren Sinne anders zu behandeln als Zuwendungen an sonstige Verwandte, wie § 12 Nr. 2 EStG es tut. Die Beispielsfälle wurden jedoch so gewählt, daß keine Unterschiede in der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung bestehen. Weder ist in Sachverhalt 2 der Bruder der Schwester noch in Sachverhalt 1 der Vater dem Sohn gegenüber unterhaltspflichtig. Die gesetzliche

---

1) BVerfG Urteil vom 23. Oktober 1951 - 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14-66, S. 16 und 52; vgl. auch Klein, Franz, DStR 1968 S. 331-335, S. 331 f.

Regelung der Unterhaltsansprüche kann daher nicht als Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung der gleichen Sachverhalte dienen.

2. Die Praktikabilität der Steuergesetze (Typisierungsargument). Es ist ein berechtigtes Anliegen des Gesetzgebers, Steuergesetze praktikabel auszugestalten, d.h. den finanzwissenschaftlichen Grundsätzen der Verursachung möglichst geringer Erhebungskosten und der Leichtigkeit und Sicherheit der Besteuerung zu entsprechen. Deshalb ist eine Typisierung durch den Gesetzgeber aus Gründen der Praktikabilität der Gesetze grundsätzlich für zulässig zu erachten.[1] Es ist offensichtlich, daß in Sachverhalt 1 kein Unterhaltsanspruch nach §§ 1601 ff. BGB gegeben ist. Um das zu erkennen, braucht das Finanzamt nur die Einkommensteuererklärungen des Gebers und des Nehmers einzusehen. Das verursacht weder erheblichen Arbeitsaufwand noch hohe Erhebungskosten, so daß das Argument der Praktikabilität der Steuergesetze für diesen Einzelfall keine Bedeutung hat. Aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit wäre es daher wünschenswert, diese beiden Einzelfälle gleich zu behandeln. Der Reichsfinanzhof hat auch in einigen Entscheidungen in ähnlichen Fällen die Typisierung nur mit Einschränkungen gelten lassen.[2] Er hat in Sachverhalten, in denen offensichtlich keine Unterhaltspflicht bestand oder in denen der Beweis dafür leicht zu erbringen war, den Abzug einer Rente an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im

---

1) Siehe Laule, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961 S. 24, mit vielen Belegen aus der Rechtsprechung; Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 119, und die dort angegebenen Fundstellen; BFH Urteil vom 18. November 1958 - I 208/57 U, BStBl 1959 III S. 101-103; Pankow, StW 1966 I Sp. 487-496, Sp. 490 (mit weiteren Belegen); Brockhoff, StBJb 1963/64 S. 317-346, S. 321 ff.; WS, StQ 1967 S. 90 (Querschnitte, Allgemeines, RdNr. 72), mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs.

2) Z.B. RFH Urteil vom 29. Oktober 1930 - VI A 886/30, RStBl 1931 S. 10/11; Urteil vom 10. September 1930 - VI A 485/30, RStBl 1930 S. 811-813.
Ein weiteres Beispiel für derartige Fälle bringt Brensing, DStZ 1931 S. 201-203, S. 202.

weiteren Sinne für zulässig erklärt. Es ist nicht ersichtlich, aus welchem Grunde diese Rechtsprechung später wieder aufgegeben wurde.

Man wird aber trotzdem in der ungleichen Behandlung der beiden beispielhaft angeführten Sachverhalte keine Verletzung des Gleichheitssatzes sehen können. Das Bundesverfassungsgericht ist in der Annahme von Verstößen gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch den Gesetzgeber sehr zurückhaltend.[1] Geringfügige oder nur in Ausnahmefällen auftretende Ungleichheiten müssen wegen der Praktikabilität der Gesetze - und das gilt in besonderem Maße für Steuergesetze - hingenommen werden.[2] In der Praxis dürfte der Fall, daß eine gesetzlich unterhaltsverpflichtete Person im engeren Sinne einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person im engeren Sinne Leistungen erbringt, die offensichtlich über die bürgerlich-rechtliche Unterhaltsverpflichtung hinausgehen, keine große Rolle spielen. Ebensowenig dürfte es häufig sein, daß gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne - die aber im engeren Sinne nicht unterhaltsberechtigt sind, also keinen Anspruch auf Unterhalt haben - von im weiteren Sinne unterhaltsverpflichteten Verwandten wiederkehrende Leistungen erhalten.

e) Ergebnis: Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG

Die verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG führt für den Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zu folgendem Ergebnis: Der Gesetzgeber hat sich im Einkommensteuergesetz für den weiteren Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen entschieden und diesen Begriff der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG zugrundegelegt.

---

1) Vgl. WS, StO 1968 S. 747 (Querschnitte, Allgemeines, RdNr. 181) und die dort Angegebenen.

2) Ständige Rechtsprechung des BVerfG. Vgl. Beschluß vom 2. Oktober 1968 - 1 BvF 3/65, BStBl 1968 II S. 762-764, S. 764, und die dort gegebenen Hinweise auf weitere Judikate des BVerfG.

Das führt dazu, daß Leistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne typisierend auch dann als Unterhaltsleistungen angesehen werden, wenn bürgerlich-rechtlich kein Anspruch auf die Leistung besteht. Diese Typisierung ist zwar unbefriedigend, weil sie zum Teil zur Gleichbehandlung ungleicher und zur Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte führt. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen hiergegen nach herrschender Meinung aber nicht. Die Notwendigkeit praktikabler Steuergesetze rechtfertigt diese geringfügigen Ungleichbehandlungen. Unter gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG sind daher alle die Personen zu verstehen, die nach dem bürgerlichen Recht einen Unterhaltsanspruch haben können, ohne daß geprüft zu werden braucht, ob der Anspruch im einzelnen Fall besteht. Für die Finanzverwaltung hat diese Auslegung des § 12 Nr. 2 EStG den Vorteil, daß bei Leistungen unter nahen Angehörigen keine Ermittlungen über eine etwaige Unterhaltspflicht und deren Höhe angestellt werden müssen. Die Steuerverwaltung kann sich vielmehr an objektive und leicht feststellbare Merkmale halten - wie Verwandtschaftsverhältnis und Schuldausspruch des Scheidungsurteils - und danach entscheiden, ob eine Leistung an eine im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG gesetzlich unterhaltsberechtigte Person erbracht wurde oder nicht.

III. Der Begriff der Zuwendung

Der Zuwendungsbegriff ist kein spezifisch steuerrechtlicher Begriff, sondern der gesamten Rechtsordnung bekannt. Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung muß daher der bürgerlich-rechtliche Zuwendungsbegriff sein. Ist dieser bestimmt, so ist zu untersuchen, ob ihm im Steuerrecht dieselbe Bedeutung beizumessen ist. Sollte der Begriff der Zuwendung im Steuerrecht einen anderen Sinn haben, so müssen eine Erklärung und eine Rechtfertigung für die Abweichung vom bürgerlich-rechtlichen gefunden werden.

1. Der bürgerlich-rechtliche Zuwendungsbegriff

Unter Zuwendungen versteht man im Zivilrecht alle Geschäfte, durch die jemand das Vermögen einer anderen Person vermehrt, wenn dieser Vermögensmehrung eine Vermögensminderung des eigenen Vermögens gegenübersteht.[1] Unter den zivilrechtlichen Zuwendungsbegriff fallen also so unterschiedliche Geschäfte wie die Übertragung von Eigentum, die Bestellung oder Übertragung oder Aufhebung von dinglichen Rechten, die Begründung oder die Abtretung oder der Verzicht auf eine Forderung. Er ist somit einer der weitesten Begriffe des bürgerlichen Rechts. Man unterteilt die Zuwendungen in entgeltliche und unentgeltliche, je nachdem, ob der Zuwendung eine Gegenleistung gegenübersteht oder nicht.

2. Der Zuwendungsbegriff der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG in der Rechtsprechung und im Schrifttum

Herrmann und Heuer definieren in ihrem Kommentar die Zuwendungen wie folgt: "Zuwendung ist Abfluß eines Vermögenswerts aus dem Vermögen des Stpfl. und Zufluß in das Vermögen des Empfängers. Soweit der Vermögensabfluß durch eine G e g e n l e i s t u n g ausgeglichen wird, liegt keine 'Zuwendung' vor."[2]

Aus dieser Begriffsbestimmung läßt sich zweierlei schließen:

a) Herrmann und Heuer gehen grundsätzlich vom bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriff aus, wie die Übereinstimmung des ersten Satzes des Zitats mit der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung zeigt.

b) Einkommensteuerrechtlich soll der Zuwendungsbegriff jedoch

---

1) Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 27. Aufl., München und Berlin 1968, Anm. 3 e vor § 104; Enneccerus-Nipperdey, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Zweiter Halbband, 15. Aufl., Tübingen 1960 S. 913 und S. 915; Larenz, Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, München 1967 S. 331.

2) Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

nach Herrmann und Heuer auf unentgeltliche Zuwendungen beschränkt werden. Damit wird eine erhebliche Einschränkung des bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriffs vorgenommen.

Ähnliche Begriffsbestimmungen finden sich in anderen Kommentaren und Darstellungen.[1] Zweifelnd äußert sich Littmann: Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG "treten in ihrer typischen Erscheinungsform als unentgeltliche Vermögensübertragungen auf, wenn man nicht überhaupt sagen muß, daß der Begriff der 'Zuwendung' das Merkmal der Unentgeltlichkeit in sich trägt."[2] In seinem Kommentar definiert er Zuwendungen aber einfach als Ausgaben, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenübersteht.[3]

Es gibt auch abweichende Begriffsbestimmungen. Ehrhardt ist der Ansicht, der Begriff der freiwilligen Zuwendungen setze die Unentgeltlichkeit nicht voraus. "Trotzdem wird im allgemeinen eine Zuwendung nicht mehr als freiwillig angesehen werden können, wenn ihr eine Gegenleistung zugrundliegt."[4] Diese Begriffsbestimmung der freiwilligen Zuwendungen zeigt, daß Ehrhardt die Unentgeltlichkeit nicht als Merkmal des Begriffs der Zuwendungen, sondern als Kennzeichen der Freiwilligkeit ansieht. Daraus folgt, daß er den Zuwendungsbegriff für sich allein ähnlich weit faßt, wie es im bürgerlichen Recht geschieht.

Noch einen anderen Weg schlägt Glöggler ein.[5] Er stellt dem Begriff der Zuwendungen den der Vermögensübertragungen gegenüber. Durch den Einleitungssatz des § 12 EStG sei klargestellt,

---

1) Vgl. z.B. Blümich-Falk, Anm. 6 zu § 12 S. 1177; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 12 (Stand vom September 1966); Model, FR 1961 S. 32/33, S. 32.

2) Littmann, StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 177; ähnlich auch in: Das Jahressteuergesetz 1960, Stuttgart 1960 S. 17. Ebenso Jansen-Wrede, S. 54.

3) Littmann, EStRecht, RdNr. 92 zu § 12.

4) Ehrhardt, DStZ 1939 S. 337-346, S. 338.

5) Glöggler, DB 1954 S. 424; FR 1958 S. 10-12, S. 11. Ebenso Körner, DStR 1964 S. 279-284, S. 281; Oswald, StW 1958 I Sp. 253-258, Sp. 256; Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. jur. Köln 1967 S. 30.

daß Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG nur solche Leistungen sein könnten, die beim Empfänger Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG seien. Andere Vermögensübertragungen seien daher keine Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG. Glöggler schränkt also den bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriff nicht von der Unentgeltlichkeit her ein, sondern vom Gegenstand her, der zugewendet wird. Nach ihm fällt die Übertragung eines Rentenstammrechts oder eines Nießbrauchsrechts nicht unter den einkommensteuerrechtlichen Begriff der Zuwendungen. Zuwendungen seien in diesen Fällen nur die einzelnen Rentenzahlungen und die Nießbrauchserträge.

Es zeigt sich, daß keine Einigkeit in der Bestimmung des einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsbegriffs besteht. Daher ist es notwendig, den Begriff aus der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG zu entwickeln.

3. Eigene Bestimmung des einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsbegriffs

a) Der bürgerlich-rechtliche Zuwendungsbegriff als Ausgangspunkt

Die Einheit der Rechtsordnung gebietet es, Rechtsbegriffe in allen Rechtsgebieten einheitlich aufzufassen, sofern sich nicht aus dem Sinn und Zweck einer Vorschrift eines besonderen Rechtsgebiets etwas anderes - einwandfrei und klar erkennbar - ergibt.[1)]

---

1) Vgl. Littmann, EStRecht, RdNr. 93 ff. vor § 1; FR 1961 S. 485-489, S. 488; Hippe, StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 31; BFH Urteil vom 29. März 1962 - VI 105/61 U, BStBl 1962 III S. 304/305 (mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen); BFH Urteil vom 23. Juli 1957 - I 50/55 U, BStBl 1957 III S. 306/307 (für den Begriff der Miete); BFH Urteil vom 19. August 1959 - II 259/57 S, BStBl 1959 III S. 417 (für den Begriff der Schenkung); von Wallis, Hugo in: Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr. 7 b ff. zu § 1 StAnpG, wo ein umfangreicher Überblick über die Rechtsprechung und Meinungen gegeben wird.

Aus dieser anerkannten Forderung folgt, daß der Begriff der Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG grundsätzlich nicht anders definiert werden kann als im bürgerlichen Recht. Zu prüfen ist, ob sich aus dem Wortlaut, dem Sinn, der systematischen Stellung oder der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG Abweichungen einwandfrei und klar erkennen lassen.

b) Die Einschränkung des bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriffs durch den Wortlaut, die systematische Stellung, den Sinn oder die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Eine Einschränkung des weiten bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriffs könnte sich aus dem Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG ergeben. In Frage kommt eine Einschränkung durch die Zusätze "freiwillig" und "an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen" einerseits und durch den Einleitungssatz des § 12 EStG andererseits.

Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG verbietet nicht den Abzug von Zuwendungen schlechthin, sondern nur von freiwilligen Zuwendungen und von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Durch die Zusätze wird zwar die Tragweite der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG begrenzt, der Zuwendungsbegriff wird aber dadurch nicht verändert. Eine Einschränkung des bürgerlich-rechtlichen Zuwendungsbegriffs durch den Wortlaut des § 12 Nr. 2 EStG könnte sich daher nur aus dem Einleitungssatz ergeben. Glöggler[1] versucht, eine solche Abweichung zu begründen. Nach dem System des Einkommensteuerrechts gibt es nur drei Arten von abzugsfähigen Ausgaben: Werbungskosten, Betriebsausgaben und Sonderausgaben.[2] Die ersten beiden sind bei den einzelnen Einkunftsarten in Ansatz zu bringen, die letzteren vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähig. Wenn nun

---

1) Glöggler, DB 1954 S. 424; FR 1958 S. 10-12, S. 11.

2) Die außergewöhnlichen Belastungen werden hier nicht berücksichtigt.

der Einleitungssatz des § 12 EStG den Abzug der Zuwendungen der Nr. 2 weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte zuläßt, so kann das zweierlei bedeuten:

1. Es wird dadurch nur negativ wiederholt, was sich aus dem System des Einkommensteuergesetzes schon ergibt: Die Zuwendungen des § 12 EStG sind nicht abzugsfähig, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten noch Sonderausgaben sind. In diesem Falle hätte § 12 Nr. 2 EStG eine rein deklaratorische Bedeutung und würde gerade die Zuwendungen erfassen, die nicht zu den Einkünften gehören. Die Auffassung von Glöggler würde nicht zutreffen.

2. Es wird dadurch positiv bestimmt, daß die in Nr. 2 genannten Zuwendungen auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind (die Sonderausgaben sind ausgenommen, weil § 12 EStG unbeschadet der Vorschrift des § 10 EStG gilt). In diesem Falle würden durch § 12 Nr. 2 EStG der Begriff der Werbungskosten und der Begriff der Betriebsausgaben eingeschränkt, so daß § 12 Nr. 2 EStG eine konstitutive Bedeutung hätte. Glögglers Ansicht würde zutreffen.

Nach dem Wortlaut des § 12 EStG kann nicht entschieden werden, welche der beiden Auslegungsmöglichkeiten zutrifft. Für die Entscheidung muß auf den Sinn, die systematische Stellung und die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eingegangen werden.

Die Bestimmungen des § 12 EStG stehen in einem Sonderabschnitt über nicht abzugsfähige Ausgaben. Diese Sonderstellung kann wieder zweierlei bedeuten:

1. Der Gesetzgeber stellt den Sonderausgaben, Werbungskosten und Betriebsausgaben als den abzugsfähigen Ausgaben sonstige Ausgaben gegenüber, die nicht abzugsfähig sind, und führt in § 12 EStG die markantesten Beispiele für diese nicht abzugsfähigen Ausgaben auf. Dafür spricht:
a) Der Gesetzgeber schränkt den Abzug der Werbungskosten, Be-

triebsausgaben und Sonderausgaben schon in den Vorschriften ein, in denen diese abzugsfähigen Ausgaben geregelt werden.[1] Es wäre wenig verständlich, wenn er daneben in einer Sondervorschrift den Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben generell einschränken würde.

b) Die Vorschrift des § 12 EStG soll nach ihrem Einleitungssatz die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben nicht einschränken. Damit bringt der Gesetzgeber offensichtlich zum Ausdruck, daß er Vorschriften, die den Abzug von Aufwendungen gestatten, nicht einschränken will.

2. Der Gesetzgeber schafft mit § 12 EStG eine neue Kategorie von Ausgaben: die nicht abzugsfähigen Ausgaben. Diese Ausgaben sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.[2] Für diese Möglichkeit läßt sich folgendes anführen: In der Nr. 3 des § 12 EStG werden Ausgaben, die eindeutig Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind, vom Abzug ausgeschlossen.[3] Ebenso enthält § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG eine Einschränkung der Begriffe der Werbungskosten und Betriebsausgaben.[4] Was für die Nummern 1 und 3 der Vorschrift gilt, kann möglicherweise auch für die Nr. 2 zutreffen.

Auch die systematische Stellung des § 12 Nr. 2 EStG ergibt keine Klarheit über den einkommensteuerrechtlichen Begriff der Zuwendungen.

Als Hauptaufgabe der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG wurde die Scheidung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung bezeichnet. Da die Werbungskosten und die Betriebsausga-

---

1) Vgl. z.B. § 4 Abs. 5, § 9 und § 10 EStG.

2) Für eine derartige Einteilung in abzugsfähige und nichtabziehbare Aufwendungen tritt Littmann ein. Vgl. StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 176 f. (Fußnote 33).

3) Judeich, BB 1962 S. 445/446, S. 446; Littmann, EStRecht, RdNr. 904 zu §§ 4, 5 und RdNr. 120 zu § 12.

4) Das ist allerdings strittig. Siehe die Übersicht der Meinungen bei Plückebaum, StBp. 1963 Beilage zu Heft 3 S. 2; vgl. auch Herrmann-Heuer, Anm. 3 c zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 281 = PrStD 014 S. 1-12, S. 1.

ben die Einkommenserzielung betreffen, könnte man annehmen, aus der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, die sich auf die Einkommensverwendung bezieht, könne sich keine Einengung dieser Begriffe ergeben. Die Aufgabe der Trennung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung wird aber der Vorschrift des § 12 EStG insgesamt zugeschrieben, d.h. also auch den Nummern 1 und 3, die - wie festgestellt - die Bestimmungen über die Betriebsausgaben und Werbungskosten einengen.

Nur noch die Entwicklungsgeschichte kann somit Aufklärung darüber geben, ob die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben enthält oder nicht. Die Entwicklungsgeschichte der Vorschrift ergibt eindeutig, daß sie nur in Beziehung zu der Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben steht und die Regelung der Werbungskosten und Betriebsausgaben unberührt läßt. Die Bestimmung des § 12 Nr. 2 EStG hat insofern eine rein deklaratorische Bedeutung, als sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben vom Abzug ausschließt.[1] Im Verhältnis zu diesen abzugsfähigen Ausgaben bestimmt § 12 Nr. 2 EStG nur negativ, daß andere als diese Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind. Für das Verhältnis zu der Regelung der Sonderausgaben gelten Besonderheiten, die aber für den Zuwendungsbegriff nicht von Bedeutung sind.[2]

Damit steht fest, daß die Begriffsbestimmung von Glöggler unzutreffend ist. Aus dem Einleitungssatz der Vorschrift des § 12 EStG folgt, daß bestimmte Zuwendungen immer abzugsfähig sind, wenn sie nämlich die Voraussetzungen der Werbungskosten oder Betriebsausgaben erfüllen. Es folgt daraus auch, daß alle anderen Zuwendungen, die die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG erfüllen, nicht abzugsfähig sind. Gerade die freiwilligen Vermögensübertragungen und die Vermögensübertragungen an ge-

---

1) So ausdrücklich: Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 12 S. 1156; Lademann-Lenski-Brockhoff, Anm. 7 zu § 12 (Stand 1963); Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 281 = PrStD O14 S. 1-12, S. 1.

2) Das Verhältnis der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG zur Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist Gegenstand eines besonderen Abschnitts. Vgl. u. S. 66 ff.

setzlich unterhaltsberechtigte Personen, die Glöggler nicht erfassen will, werden durch § 12 Nr. 2 EStG - wenn auch nur deklaratorisch - vom Abzug ausgeschlossen.

Für den Zuwendungsbegriff des § 12 Nr. 2 EStG ergibt die Untersuchung, daß er mit dem bürgerlich-rechtlichen übereinstimmt. Zuwendungen sind auch im Einkommensteuerrecht alle Vermögensmehrungen einer Person, die zu einer Vermögensminderung bei einer anderen führen. Der herrschenden Meinung, die Zuwendungen als unentgeltliche Leistungen definiert, kann nicht zugestimmt werden. Eine andere Frage ist es, ob die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG Rechtsfolgen nur für die unentgeltlichen Zuwendungen enthält. Aus dem Zuwendungsbegriff ergibt sich jedenfalls eine solche Beschränkung nicht.

IV. Der Begriff der freiwilligen Zuwendungen

Der Begriff der freiwilligen Zuwendungen ist eine Eigenheit des Einkommensteuerrechts und kommt sonst nicht vor.[1] In Übereinstimmung mit der Bedeutung des Wortes "freiwillig" wird er wie folgt definiert:

Freiwillig sind Zuwendungen, zu denen der Zuwendende nicht verpflichtet ist, wobei es gleichgültig ist, ob sich die Verpflichtung aus einem Vertrag, dem Gesetz, einer behördlichen Auflage oder aus verbindlichen Anordnungen Dritter ergibt. Eine nur moralische Verpflichtung genügt nicht, um der Zuwendung den Charakter der Freiwilligkeit zu nehmen.[2]

Unter Berücksichtigung des oben gefundenen Ergebnisses, daß der Nachsatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG sich nicht auf die freiwilligen Zuwendungen bezieht, kann aus dieser Be-

---

1) Vgl. Model, FR 1961 S. 32/33, S. 32.

2) Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 12 (Stand vom September 1966); Littmann, EStRecht, RdNr. 92 zu § 12; Blümich-Falk, Anm. 6 zu § 12 S. 1177; Model, FR 1961 a.a.O. S. 32; Ehrhardt, DStZ 1939 S. 337-346, S. 338.

griffsbestimmung gefolgert werden:

1. Entgeltliche Zuwendungen sind regelmäßig nicht freiwillig. Wenn eine Zuwendung entgeltlich ist, dann liegt ihr eine Vereinbarung zugrunde, die zur Zuwendung verpflichtet und ihr daher das Merkmal der Freiwilligkeit nimmt. Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen. Wird eine verjährte Forderung beglichen, so ist das das Entgelt für die Leistung, die der Forderung zugrundeliegt. Nach § 222 BGB besteht aber keine Verpflichtung zur Leistung.[1] Ebenso verhält es sich mit anderen Naturalobligationen. Wird eine Naturalobligation erfüllt, so ist die Zahlung das Entgelt für eine Leistung. Nach dem Gesetz besteht aber keine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung[2], so daß freiwillig geleistet wurde. Diese Ausnahmen werden verhältnismäßig selten vorkommen. Daher kann Ehrhardt in der Behauptung zugestimmt werden, Zuwendungen seien im allgemeinen nicht mehr freiwillig, wenn ihnen Gegenleistungen gegenüberstehen.[3]

2. Es muß ein Unterschied zwischen einer Handschenkung und der Erfüllung eines Schenkungsversprechens gemacht werden. Eine Handschenkung ist eindeutig eine freiwillige Zuwendung. Die Erfüllung eines Schenkungsversprechens hingegen kann erzwungen werden und ist somit nicht mehr freiwillig. Der Auffassung Littmanns, man müsse bei einmaligen Zuwendungen auch dann noch von freiwilligen Zuwendungen sprechen, wenn ein tatsächlicher Vorgang in mehrere Rechtsgeschäfte aufgespalten werde (wie z.B. bei Schenkungsversprechen und späterer sachenrechtlicher Erfüllung)[4], kann nicht gefolgt werden.[5]

---

1) Auf diese Ausnahme hat schon Ehrhardt a.a.O. hingewiesen.

2) Vgl. §§ 656 und 762 BGB.

3) Ehrhardt, DStZ 1939 S. 337-346, S. 338. Es ist jedoch falsch, die freiwilligen Zuwendungen einfach mit den Schenkungen gleichzusetzen, wie Bühler-Paulick, RdNr. 6 zu § 12 (Stand vom Februar 1965), das ohne Begründung tun.

4) Littmann,EStRecht, RdNr. 95 zu § 12.

5) Wie hier Peters, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., Köln (Stand vom Juli 1942), Anm. 8 zu § 12.

V. Der Begriff der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

Eine Beschränkung auf hauptsächlich unentgeltliche Zuwendungen kann im Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG nicht gefunden werden.

1. Die Beschränkung auf Unterhaltsleistungen

Wenn die Rechtsprechung und allgemeine Meinung die Rechtsfolgen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG dennoch auf unentgeltliche Zuwendungen beschränken, so kann das nur geschichtlich und aus dem Grundgedanken der Vorschrift erklärt werden. Die Vorläufervorschriften zu § 12 Nr. 2 EStG enthielten nur Regelungen für Zuwendungen zur Erfüllung einer Unterhaltspflicht. Solche Zuwendungen müssen aber notwendigerweise unentgeltlich sein. An dieser Rechtslage hat sich durch das Inkrafttreten des EStG 1934 nichts geändert.[1] Es entspricht auch dem Grundgedanken der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG, sie auf unentgeltliche Zuwendungen zu beschränken. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind nach heute gefestigter Ansicht steuerlich wie Vereinbarungen zwischen Fremden zu behandeln, vorausgesetzt, daß die Abmachungen zwischen nahen Angehörigen ernstgemeint sind und sich nach Grundsätzen richten, die auch unter Fremden zur Anwendung gelangen würden. Entgeltliche Vereinbarungen unter nahen Angehörigen bieten daher steuerlich keine Besonderheiten, die bei ihnen entstehenden Aufwendungen sind als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben abzugsfähig, ohne daß die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG dem einschränkend entgegenstände. Bei unentgeltlichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dagegen besteht die Vermutung, daß sie zur Vermeidung der

---

1) So ausdrücklich Abschnitt D V des Runderlasses des Reichsministers der Finanzen vom 4. Juni 1935 - S 2209-250 III, Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934, RStBl 1935 S. 785-798, S. 792. Siehe auch oben S. 5 f.

Steuerpflicht getroffen werden und ihren Grund in der Unterhaltspflicht haben. Mit der Regelung des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG soll verhindert werden, daß das Einkommen durch Zuwendungen an nahe Angehörige willkürlich manipuliert wird. Eine solche Regelung hat nur einen Sinn bei unentgeltlichen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Die Rechtsfolgen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG sind daher auf unentgeltliche Zuwendungen zu beschränken. Das sollte allerdings im Gesetz zum Ausdruck kommen.[1)]

2. Die Bedeutung von teilweisen Gegenleistungen

Fraglich bleibt die Behandlung von Fällen, in denen Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig sind. Die Beantwortung dieser Frage ist bei Zuwendungen in Rentenform von großer Bedeutung.[2)] Zur Lösung des Problems bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten:

1. Aufteilung der Rente in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil.

2. Einheitliche Behandlung der Rente entweder als abzugsfähige Sonderausgaben (entgeltliche Rente) oder als nicht abzugsfähige Unterhaltsrente (unentgeltliche Rente).

---

1) Vgl. den Reformvorschlag S. 121.

2) In der Praxis treten solche Fälle häufig bei Betriebs- und Gutsüberlassungen an nahe Angehörige gegen Einräumung einer Rente auf. Die Rechtsprechung sieht in derartigen Vorgängen private Vereinbarungen, die nicht durch den Betrieb, sondern familiär veranlaßt seien. Demgemäß läßt sie den Abzug der Renten als Betriebsausgabe nicht zu. In Frage komme nur die Abzugsfähigkeit der Rente als Sonderausgaben. Da solche Renten und der überlassene Betrieb in der Regel nicht gleichwertig sind, stellt sich die Frage, inwieweit die Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG dem Abzug der Rente als Sonderausgaben entgegensteht. Vgl. BFH Urteil vom 30. November 1967 - IV 1/65, BStBl 1968 II S. 263/264, und die dort gegebenen Rechtsprechungshinweise; Urteil vom 23. Januar 1964 - IV 8/62 U, BStBl 1964 III S. 422/423.

a) Die Darstellung der Auffassungen in Rechtsprechung und Schrifttum

Die Rechtsprechung zu der Frage ist nicht einheitlich. Der Reichsfinanzhof hatte eine Aufspaltung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil abgelehnt.[1] Der Bundesfinanzhof hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zunächst aufgegeben. Das erste Urteil, das sich mit dieser Frage befaßt, ist ein Urteil des IV. Senats.[2] Er entscheidet sich ohne Angabe von Gründen und unter Berufung auf ein Urteil des Reichsfinanzhofs[3], das die Frage gar nicht behandelt[4], für die Aufteilung der Rente in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil. Ein bald darauf ergangenes Urteil desselben Senats[5] ist in diesem Zusammenhang aus drei Gründen von Bedeutung:

1. Der Bundesfinanzhof bestätigt die im Urteil vom 10. April 1953[6] geäußerte Rechtsauffassung.

2. Er lehnt die gegenteilige Auffassung des Reichsfinanzhofs ausdrücklich ab.

3. Der Senat gibt eine Begründung für seine Meinung. Wenn die Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, die über den Rahmen dessen hinausgehen, was der Empfänger nach bürgerlichem Recht zu beanspruchen hat, als unter § 12 EStG fallend angesehen werden, so kann der Teil einer Rente, der über die Gegenleistung hinausgeht, auch nicht abzugsfähig sein.

---

1) RFH Urteil vom 22. November 1933 - VI A 856/33, RStBl 1934 S. 338/339.

2) BFH Urteil vom 10. April 1953 - IV 384/52 U, BStBl 1953 III S. 157.

3) Der BFH beruft sich auf das RFH-Urteil vom 26. August 1936 - VI A 652/36, RStBl 1936 S. 1133.

4) Hierauf weisen zutreffend hin: Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

5) BFH Urteil vom 3. Juni 1953 - IV 391/52 U, BStBl 1953 III S. 265-267.

6) BFH Urteil vom 10. April 1953 - IV 384/52 U a.a.O.

An dieser Auffassung hält der IV. Senat auch in einem späteren Urteil fest.[1] Der VI. Senat hat dagegen in ständiger Rechtsprechung die Auffassung des IV. Senats mit ausführlicher Begründung abgelehnt und wieder an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs angeknüpft.[2] Folgende Gründe haben den Senat bewogen, der Meinung des IV. Senats entgegenzutreten:

1. Die Rechtsprechung gehe sehr weit, wenn sie den Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen nach § 12 Nr. 2 EStG im Sinne des weiteren Begriffs auslege. Mit Recht habe der Reichsfinanzhof deshalb eine Überspitzung dieses Gedankens dadurch vermieden, daß er bei Gegenleistungsrenten den Grund für die Rente nicht in dem gesetzlichen Unterhaltsverhältnis, sondern in der Gegenleistung sah. Es handelt sich um die Umkehrung des Typisierungsarguments bei der Auslegung des Begriffs der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen. Es soll bei einer Gegenleistungsrente typisierend angenommen werden, es liege keine Unterhaltsleistung vor.

2. Der wirtschaftlich einheitliche Vorgang der Rentenleistung müsse steuerlich möglichst einheitlich behandelt werden.

3. Eine Aufspaltung der einheitlichen Leistung sei praktisch kaum durchführbar und führe zu unbefriedigenden Auseinandersetzungen.

4. Wenn nicht der Grund für die Rente klar im gesetzlichen Unterhaltsverhältnis liege, entspreche es den Grundsätzen der Einkommensbesteuerung, daß der Rentenverpflichtete die Rente als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG absetzen könne und der Empfänger sie nach § 22 EStG versteuere.

5. Es werde dadurch dem Gesichtspunkt der steuerlichen Leistungsfähigkeit am besten Rechnung getragen.

---

1) BFH Urteil vom 8. März 1956 - IV 19/56 U, BStBl 1956 III S. 126/127.

2) Vgl. BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207/209; Urteil vom 5. Juli 1957 - VI 74/55 U, BStBl 1957 III S. 393-395; Urteil vom 28. Juni 1963 - VI 321/61 U, BStBl 1963 III S. 424-425; Urteil vom 2. Dezember 1966 - VI R 4/66, BFHE 87, 479-482.

Der IV. Senat hat seine abweichende Rechtsprechung in späteren Urteilen aufgegeben und sich dem VI. Senat angeschlossen.[1)]

Heute herrscht somit in der höchstrichterlichen Rechtsprechung Einigkeit darüber, daß die Rente einheitlich als abziehbare Gegenleistungsrente oder als nicht abziehbare Unterhaltsrente zu qualifizieren ist. Zweifelhaft ist die Frage, wie hoch die Gegenleistung sein muß, um von einer Gegenleistungsrente sprechen zu können. Zu Anfang nahm der Bundesfinanzhof nur dann keine Gegenleistungsrente mehr an, wenn die Leistung des Rentenberechtigten bei vernünftiger Beurteilung offensichtlich nicht als Gegenleistung gedacht war, sondern nur eine vor allem aus steuerlichen Gründen gewählte Form ohne wirtschaftlichen Gehalt darstellte.[2)] In einem späteren Urteil vertrat er die Auffassung, eine Rente an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen könne nur dann als Gegenleistungsrente angesehen werden, wenn ihr eine "angemessene" Gegenleistung gegenüberstehe.[3)] Aber erst in den folgenden Urteilen gab er Richtlinien für die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung: "Eine Unterhaltsrente liegt ... schon dann vor, wenn unter Berücksichtigung der Gegenleistung der Unterhaltscharakter offensichtlich überwiegt. Ein wesentlicher Anhaltspunkt für das Überwiegen kann im allgemeinen darin gesehen werden, daß der Wert der Gegenleistung ... bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Wertes

---

1) BFH Urteil vom 23. Januar 1964 - IV 8/62 U, BStBl 1964 III S. 422/423, in Bestätigung der Entscheidung des FG Bremen vom 26. Januar 1961 - I 73-77/58, EFG 1961 Nr. 553 (S. 486/487); BFH Urteil vom 26. November 1964 - IV 155/61, StRK EStG § 4 R. 788.

2) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209. So bereits RFH Urteil vom 22. November 1933 - VI A 856/33, RStBl 1934 S. 338-339; dieser Auffassung wird gefolgt im BFH-Urteil vom 5. Juli 1957 - VI 74/55 U, BStBl 1957 III S. 393-395.

3) BFH Urteil vom 28. Juni 1963 - VI 321/61 U, BStBl 1963 III S. 424/425, S. 425.

der Rentenverpflichtung beträgt."[1)]

Im Schrifttum wird die Rechtsprechung, wie sie seit dem Urteil vom 23. Januar 1964 als gefestigt angesehen werden kann, im allgemeinen gebilligt.[2)]

b) Eigene Stellungnahme

Gegen die herrschende Meinung ergeben sich Bedenken:

1. Die 50 prozentige Grenze, die der Bundesfinanzhof angibt und die darüber entscheiden soll, ob eine Rente als unentgeltlich oder als entgeltlich zu gelten hat, mag zwar häufig zu befriedigenden Ergebnissen führen. Das Gesetz läßt aber keinen Anhaltspunkt gerade für diese Grenze erkennen. Mit derselben Berechtigung könnte auch eine 40 prozentige oder gar eine 30 prozentige Gegenleistung für ausreichend angesehen werden, um die Rechtsfolgen des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG auszuschließen. Die schematische Lösung, für die der Bundesfinanzhof eintritt, ist daher problematisch.[3)]

2. Nach der herrschenden Meinung kann eine Rente, der nur eine teilweise Gegenleistung gegenübersteht, in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden, nämlich dann, wenn die Gegenleistung geringer ist als die Hälfte des Barwerts der Rente. Es wurde aber festgestellt, daß der zweite Fall der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nur unentgeltliche Zuwendungen

---

1) BFH Urteil vom 23. Januar 1964 - IV 8/62 U, BStBl 1964 III S. 422/423, S. 423. Diese Grundsätze liegen auch den späteren Entscheidungen zugrunde. Vgl. Urteil vom 26. November 1964 - IV 155/61, StRK EStG § 4 R. 788; Urteil vom 2. Dezember 1966 - VI R 4/66, BFHE 87, 479-482; Urteil vom 30. November 1967 - VI 137/63, BStBl 1968 II S. 264/265.

2) Littmann, EStRecht, RdNr. 101 f. zu § 12; Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 15 zu § 12 (Stand vom September 1966); Kapp-Grune, Die Besteuerung von Renten, Köln 1965 S. 2.; Jansen-Wrede, S. 60; Aprath, Die Rentenbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz, Diss. jur. Köln 1966 S. 91.

3) Vgl. Charlier, StBJb 1966/67 S. 279-314, S. 309.

erfaßt. Soweit der Rente eine Gegenleistung gegenübersteht, ist § 12 EStG nicht anwendbar. Wenn die herrschende Meinung zu einem anderen Ergebnis gelangt, so ist das die Folge einer Typisierung. Es wird so getan, als ob eine Rente unentgeltlich sei, nur weil die Gegenleistung gering ist. Das Einkommensteuergesetz enthält keinen Hinweis darauf, daß die Typisierung in diesem Fall zulässig sein soll. Darf der Teil der Rente, dem eine Gegenleistung gegenübersteht, nicht abgezogen werden, so muß der Steuerpflichtige diesen Teil versteuern. Sieht das Gesetz dies nicht vor, so fehlt insoweit eine Ermächtigungsgrundlage für die Besteuerung. Die Steuerverwaltung als Teil der Eingriffsverwaltung steht aber unter dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes. Ein Eingriff der Verwaltung in die Rechte des Einzelnen ist nur zulässig, wenn er in einer gültigen Rechtsnorm vorgesehen ist. Besteht eine solche Rechtsnorm nicht, so ist der Eingriff rechtswidrig, er verstößt gegen Art. 20 Abs. 3 GG.

Dieses Argument führt Wennrich mit Recht gegen die typisierende Betrachtungsweise insgesamt an.[1] Das Typisierungsargument vermag daher die herrschende Meinung nicht zu rechtfertigen. Eine Gegenleistungsrente, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellt, ist immer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abziehbar. Das gleiche muß für den Teil der Rente gelten, der durch eine Gegenleistung gedeckt wird.

Die gerechteste Lösung wäre, die Rente genau in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten und den unentgeltlichen nach § 12 Nr. 2 EStG, den entgeltlichen nach den allgemeinen Regeln zu behandeln. Eine solche genaue Aufspaltung ist aber in der Praxis mit Schwierigkeiten verbunden und bei Leibrenten kaum möglich. Eine allgemein befriedigende Lösung ist daher schwer zu finden. Hier kann nur der Gesetzgeber durch eine Neuregelung eingreifen.[2] Bis dahin sollte folgen-

---

1) Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Düsseldorf 1963 S. 95.

2) Ein Vorschlag für eine Neuregelung wird am Ende dieser Untersuchung gemacht. Siehe S. 124.

dermaßen verfahren werden: Wird einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person im weiteren Sinne eine Rente eingeräumt, so ist zu prüfen, ob diese Rente auf einer Gegenleistung beruht. Ist die Gegenleistung nicht gleichwertig, so ist gegebenenfalls durch Schätzung festzustellen, inwieweit die Rente durch eine Gegenleistung gedeckt ist. Ist die Gegenleistung höher als die Hälfte des Barwerts der Rente, so ist mit der Rechtsprechung die Rente insgesamt als Gegenleistungsrente zum Abzug zuzulassen. Ist die Gegenleistung geringer als die Hälfte des Barwerts der Rente, so ist die Rente in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Hierbei sollte nicht kleinlich verfahren werden. Der entgeltliche Teil ist als Sonderausgaben abzugsfähig, der unentgeltliche nach § 12 Nr. 2 EStG zu behandeln. Bei Leistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, die keine Renten sind und denen keine vollwertigen Gegenleistungen gegenüberstehen, sollte entsprechend verfahren werden.

VI. Der Begriff der Familienangehörigen im Sinne der Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG

Der Begriff der Familienangehörigen im Sinne der Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG ist im Einkommensteuergesetz nicht bestimmt. Im Steueranpassungsgesetz findet sich aber eine Bestimmung des Begriffs der Angehörigen. Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte wird man mit Herrmann-Heuer davon ausgehen dürfen, daß sich beide Begriffe decken.[1] Familienangehörige i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG sind daher diejenigen Personen, die in § 10 StAnpG aufgeführt sind.

---

1) Herrmann-Heuer, Anm. 6 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968). So schon Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 288 = PrStD 014 S. 1-12, S. 8.

VII. Schlußfolgerungen zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 12 Nr. 1 EStG zueinander

Die gewonnenen Begriffsbestimmungen geben Aufschluß über die Tragweite der Vorschriften der §§ 12 Nr. 1 und 12 Nr. 2 EStG. Für ihr Verhältnis folgt daraus:

1. Schlußfolgerungen bezüglich der freiwilligen Zuwendungen

Freiwillige Zuwendungen können an jede beliebige Person gewährt werden. Sie brauchen keine Unterhaltsleistungen zu sein. Da § 12 Nr. 1 EStG nur Unterhaltszahlungen an Familienangehörige regelt, hat § 12 Nr. 2 Fall 1 EStG neben § 12 Nr. 1 EStG eine selbständige Bedeutung in zwei Fällen:

1. freiwillige Zuwendungen an Nicht-Familienangehörige;
2. freiwillige Zuwendungen an Familienangehörige, die keine Unterhaltsleistungen sind.

Diese Unterschiede zwischen den beiden Vorschriften sind jedoch ohne praktische Bedeutung. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 1 EStG ist nur im Zusammenhang mit § 22 Nr. 1 EStG verständlich. Danach werden wiederkehrende Bezüge, die freiwillig gewährt werden, dem Empfänger nicht als sonstige Einkünfte zugerechnet, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist. § 12 Nr. 2 EStG wiederholt das nur für den Leistenden, der sie nicht abziehen darf. Freiwillig gewährte wiederkehrende Zuwendungen werden somit im Regelfall vom Leistenden und nicht vom Empfänger versteuert. Von Bedeutung wäre die Regelung des § 12 Nr. 2 Fall 1 EStG, wenn es eine Vorschrift gäbe, die den Abzug solcher Zuwendungen zuließe und die durch § 12 Nr. 2 EStG eingeschränkt werden soll. Eine solche Vorschrift gibt es aber nicht. Der erste Fall des § 12 Nr. 2 EStG ist somit insgesamt überflüssig.[1)]

---

1) Vgl. Blümich-Falk, Anm. 6 zu § 12 S. 1177; Bühler-Paulick, RdNr. 6 zu § 12 EStG (Stand vom Februar 1965); Jansen-Wrede, S. 54; Hermann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

2. Schlußfolgerungen bezüglich der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

Ein Vergleich der Begriffsbestimmungen der Familienangehörigen und der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen zeigt, daß der Begriff der Familienangehörigen i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG (bzw. § 10 StAnpG) alle Personen umfaßt, die nach § 12 Nr. 2 EStG zu den gesetzlich unterhaltsberechtigten gehören. § 12 Nr. 1 EStG verbietet den Abzug von Unterhaltsleistungen an Familienangehörige. § 12 Nr. 2 EStG verbietet grundsätzlich ebenfalls den Abzug von Unterhaltszahlungen. Beide Vorschriften decken sich also grundsätzlich in ihrem Anwendungsgebiet. Es fragt sich daher, welche Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG angesichts der Regelung des § 12 Nr. 1 EStG zukommt. Durch die vom Gesetzgeber in § 12 Nr. 2 EStG vorgenommene Typisierung, die grundsätzlich alle unentgeltlichen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne vom Abzug ausschließt, erfaßt die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG auch Leistungen, die objektiv nicht zur Unterhaltsgewährung dienen. Die Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG beschränkt sich dagegen ausdrücklich auf Unterhaltsleistungen.

Die Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG liegt im Vergleich zu § 12 Nr. 1 EStG also in der Typisierung, durch die auch Nicht-Unterhaltsleistungen vom Abzug ausgeschlossen werden.

C) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zueinander

I. Die Darstellung des Problems

Jeder Steuerpflichtige wird bestrebt sein, seine Lebenshaltungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen, wenn ihm das Einkommensteuergesetz das erlaubt. Es wundert daher nicht, daß immer wieder versucht wird, Unterhaltszahlungen in Form von Schuldzinsen oder dauernden Lasten (einschließlich

der Renten) als Sonderausgaben einkommensteuerlich abzusetzen. Es ist dann die Frage, ob die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG dem Abzug entgegensteht.

§ 12 EStG gilt grundsätzlich unbeschadet der Vorschrift des § 10 EStG. Daraus ließe sich folgern, § 12 EStG könne dem Abzug einer Zuwendung als Sonderausgabe nicht entgegenstehen. Andererseits dürfen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nach § 12 Nr. 2 EStG auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung beruhen. Damit kann nur gemeint sein, daß Unterhaltszuwendungen auch dann nicht abzugsfähig sein sollen, wenn sie in Rechtsformen gekleidet werden, die ihren Abzug zulassen. Es scheint ein Widerspruch zwischen dem Einleitungssatz und der Nr. 2 des § 12 EStG zu bestehen. Dieser Widerspruch kann nur gelöst werden, wenn man das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zueinander klärt. Die Frage ist in Rechtsprechung und Schrifttum vor allem im Hinblick auf die Renten behandelt worden. Es soll daher zunächst dieser Teil des Problems untersucht werden, um anschließend Schlußfolgerungen bezüglich der Schuldzinsen ziehen zu können. Für dauernde Lasten, die keine Renten sind, kann nichts anderes als für die Renten gelten.[1)]

---

1) Nach der herrschenden Begriffsbestimmung der Renten und der dauernden Lasten sind die Renten ein Unterfall der dauernden Lasten. Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist wie folgt zu lesen: "Sonderausgaben ... sind ... auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und a n d e r e dauernde Lasten ...". Vgl. BFH Urteil vom 29. März 1962 - VI 105/61 U, BStBl 1962 III S. 304/305, S. 305; Charlier, StBJb 1966/67 S. 279-314, S. 292 f.

II. Zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen in Form von Renten oder anderen dauernden Lasten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

1. Die Meinungen zum Problem

In Rechtsprechung und Schrifttum lassen sich zur Frage des Verhältnisses der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zueinander zwei Meinungen unterscheiden:

1. Nach der ständigen Rechtsprechung und der überwiegenden Meinung im Schrifttum ist § 12 Nr. 2 EStG lex specialis gegenüber § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Einleitungssatz des § 12 EStG soll danach nicht für § 12 Nr. 2 EStG gelten.[1)]

2. Die Gegenmeinung faßt § 10 EStG immer als Sondervorschrift zu § 12 EStG auf, also auch im Verhältnis zu dessen Nr. 2. Dem Abzug einer Rente nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG stehe § 12 Nr. 2 EStG nicht entgegen.[2)]

Erst in jüngster Zeit ist das Problem wieder im Schrifttum behandelt und die herrschende Meinung abgelehnt worden.[3)] Angesichts dieser Ausführungen kann das Problem nicht als geklärt angesehen werden. Es ist daher auf die Argumentation beider Meinungen einzugehen, um festzustellen, welche der Auffassungen dem Gesetz entspricht.

---

1) Diese Meinung vertreten: Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 12 S. 1156, Anm. 6 zu § 12 S. 1177, Anm. 7 zu § 12 S. 1179 ff.; Herrmann-Heuer, Anm. 2 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968), Anm. 7 zu § 10 EStG (Stand vom März 1967); Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 zu § 12 (Stand vom September 1966); Laule, StRK-Anm. EStG § 12 Nr. 2 R. 25; Jansen-Wrede, S. 59.

2) Diese Auffassung vertreten: Leykum, FR 1967 S. 51-53; Littmann, EStRecht, RdNr. 112 zu § 12.

3) Vgl. Leykum, FR 1967 a.a.O.

2. Die Argumente gegen die herrschende Meinung

Im wesentlichen sind es zwei Argumente, die Leykum und Littmann gegen die herrschende Meinung vorbringen:

1. Die Vorschrift des § 12 EStG gebe mit den Eingangsworten "unbeschadet der Vorschrift des § 10" EStG eindeutig an, daß § 10 EStG unbedingten Vorrang vor § 12 EStG habe. Es sei noch niemand auf den Gedanken gekommen, diesen Vorrang bei den Nummern 1 und 3 des § 12 EStG zu bestreiten. Es sei nicht ersichtlich, wieso bei der Nr. 2 etwas anderes gelten solle.[1] Diesem Argument kann der Nachsatz des § 12 Nr. 2 EStG entgegengehalten werden. Der Widerspruch, der zwischen dem Einleitungssatz und dem Nachsatz zu bestehen scheint, kann nicht einfach dadurch beseitigt werden, daß man nur den Einleitungssatz betont und den Nachsatz unbeachtet läßt. Der Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG spricht weder für die herrschende noch für die Meinung von Littmann und Leykum.

2. Leykum ist der Auffassung, daß die herrschende Meinung seit dem EStG 1955 nicht mehr der Gesetzessystematik entspreche. Im EStG 1955 wurde der Abzug von Leistungen auf Grund von Leibrenten auf den Ertragsanteil beschränkt, der sich aus § 22 Nr. 1 Buchstabe a EStG ergibt. Seit dieser Gesetzesänderung müsse zwischen dem Rentenstammrecht und den einzelnen Rentenzahlungen auf Grund dieses Stammrechts unterschieden werden. § 12 Nr. 2 EStG beziehe sich nur auf das Rentenstammrecht. Dieses dürfe steuerlich nicht abgesetzt werden. Die Rentenzahlungen dagegen seien originäre Einkünfte des Rentenempfängers und daher gar nicht vom Zuwendungsbegriff des § 12 Nr. 2 EStG erfaßt. § 10 EStG hingegen beziehe sich nur auf den Ertragsanteil einer Rente und komme daher mit § 12 EStG gar nicht in Kollision.[2]

Diese Argumentation ist aus mehreren Gründen angreifbar:

---

1) Siehe Littmann, EStRecht, RdNr. 112 zu § 12, und Leykum, FR 1967 S. 51-53, S. 52.

2) Leykum, FR 1967 S. 51-53, S. 52.

a) Es ist zweifelhaft, ob der Gedanke der Aufspaltung einer Rente in Kapitalanteil und Ertragsanteil bei unentgeltlichen Renten sinnvoll ist.[1)]

b) § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG enthält eine Regelung für alle unentgeltlichen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Soweit es sich um Renten handelt, kann dieser Vorschrift eine Beschränkung nur auf das Rentenstammrecht nicht entnommen werden. Sowohl die einzelne Rentenzahlung als auch das Rentenstammrecht sind Zuwendungen und werden daher von der Vorschrift erfaßt.

c) Nach dem Sinn und der Entwicklungsgeschichte des § 12 Nr. 2 EStG bezieht sich die Vorschrift gerade auf den abzugsfähigen Ertragsanteil. Daran hat sich durch das EStG 1955 nichts geändert.

d) Inwieweit die Rentenzahlungen originäre Einkünfte des Rentenempfängers sein sollen, die § 12 EStG nicht erfaßt, ist nicht ersichtlich. Das kann von Leykum nur als ein Hinweis auf die Behandlung des unentgeltlichen Nießbrauchs verstanden werden.[2)] Der Nießbraucher bezieht originär Einkünfte, weil ihm auf Grund des Nießbrauchsrechts nur die Nutzungsmöglichkeit eines Gegenstands eingeräumt wird. Ob diese Nutzungsmöglichkeit zur Erzielung von Einkünften führt, ist allein der Entscheidung des Nutzenden überlassen. Zieht er Einkünfte, so sind sie, da sie unmittelbar auf Grund eines eigenen Rechts erlangt sind, originär. Eine Parallele zwischen diesem Fall und der Einräumung einer Rente kann jedoch nicht gezogen werden. Bei der Rente erhält der Rentenberechtigte unmittelbar Zahlungen aus dem Vermögen des Verpflichteten, die zu Einkünften beim Berechtigten führen. Eine dingliche Nutzungsmöglichkeit wird nicht eingeräumt. Ein Vergleich zwischen der Bestellung

---

1) Vgl. hierzu Littmann, RdNr. 29 zu § 10; Flume, DB 1955 S. 833/834, S. 833. Einen Überblick über die Meinungen und die einzelnen Argumente gibt Aprath, Die Rentenbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz, Diss. jur. Köln 1966 S. 111 ff.

2) Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des unentgeltlichen Nießbrauchs vgl. u. S. 79 ff., insbesondere S. 92.

eines unentgeltlichen Nießbrauchs und der Gewährung einer unentgeltlichen Rente ist daher unfruchtbar. Die Argumentation von Leykum ist nicht überzeugend und beruht auf einer Verkennung der Bedeutung und der Tragweite des § 12 Nr. 2 EStG.

3. Die Argumente für die herrschende Meinung

Die Richtigkeit der herrschenden Meinung hängt entscheidend von der Bedeutung ab, die der Nachsatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG hat.

Die Aufwendungen für den Lebensunterhalt der Familienangehörigen sind das Musterbeispiel für Kosten der Lebenshaltung und daher nach dem Grundgedanken der Einkommensbesteuerung nicht abzugsfähig. Andererseits sind Lebenshaltungskosten in Form von Renten nach der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Sonderausgaben absetzbar. Es liegt auf der Hand, daß Steuerpflichtige versuchen werden, ihre Unterhaltszahlungen in die Form einer Rente zu kleiden, um sie abzugsfähig zu machen. Diesem Vorgehen will der Nachsatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG einen Riegel vorschieben, indem er in Renten eingekleidete Unterhaltszahlungen für nicht abzugsfähig erklärt hat. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG ist also ihrem Wesen nach eine Bestimmung, die Steuerumgehungen verhindern soll. Unter § 12 Nr. 2 EStG fallen nur Renten, die zur Deckung von Unterhaltsverpflichtungen gewährt werden. Es entspricht daher dem Sinn des Nachsatzes dieser Vorschrift, wenn Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG nicht zum Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugelassen werden.

Es ist unverständlich, wie Leykum angesichts des Nachsatzes der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG der Auffassung sein kann, der Bundesfinanzhof respektiere grundsätzlich die zivilrechtlichen Verträge des Steuerpflichtigen und könne daher auch die Verträge über Unterhaltszahlungen in Rentenform nicht unbeachtet lassen.[1] Leykum muß aber darin beigepflichtet werden, daß

1) Leykum, FR 1967 S. 51-53, S. 52.

es wenig befriedigt, wenn in den meisten Kommentaren einfach festgestellt wird, der Einleitungssatz der Vorschrift des § 12 EStG treffe (entgegen dem Wortlaut) auf seine Nr. 2 nicht zu, weil § 12 Nr. 2 EStG lex specialis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG sei.[1] Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG regelt nämlich alle Arten von unentgeltlichen Zuwendungen. Die Zuwendung in Form einer Rente ist nur eine der möglichen Zuwendungsarten. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG hingegen bezieht sich nur auf Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten. Er hat somit einen engeren Anwendungsbereich als § 12 Nr. 2 EStG. Grundsätzlich ist also § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Sonderregelung zu § 12 Nr. 2 EStG zu betrachten. Dieses grundsätzliche Verhältnis zwischen beiden Vorschriften sollte nicht unerwähnt bleiben, wenn der Zusammenhang der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur Debatte steht. Wenn die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG dennoch zu Recht als Sondervorschrift zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG angesehen werden muß, so beruht das auf der Bedeutung, die ihr nach ihrer Entwicklungsgeschichte zukommt. Noch im EStG 1925 war das Abzugsverbot von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen eine reine Ausnahmeregelung zur Vorschrift über die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen, Renten und dauernden Lasten.[2] An diesem Regel-Ausnahme-Verhältnis hat sich durch die Schaffung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG im Jahre 1934 nichts geändert.

Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 und 12 Nr. 2 EStG zueinander ist somit komplexer Natur. Einerseits ist die Vorschrift des § 10 EStG im Vergleich zu § 12 EStG insoweit eine Sonderregelung, als sie Aufwendungen für die Lebenshaltung, die nach § 12 EStG grundsätzlich bei der Einkommensbesteuerung nicht absetzbar sind, als Sonderausgaben zum Abzug zuläßt. Andererseits schließt die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG Renten vom Abzug aus, die anderenfalls nach § 10

---

1) So z.B. Bühler-Paulick, Anm. 7 zu § 12 EStG (Stand vom Februar 1965); Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 12 S. 1156; Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Jansen-Wrede, S. 59.

2) Vgl. hierzu die Ausführungen auf S. 4 f.

Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig wären.

Zu erklären bleibt, wie der Widerspruch zwischen dem Einleitungssatz und dem Nachsatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG beseitigt werden kann.

Bisher wurde immer davon ausgegangen, daß die Nichtabzugsfähigkeit der Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sich aus § 12 Nr. 2 EStG ergebe. Einige Vertreter der herrschenden Meinung sind insoweit jedoch anderer Auffassung. Nach ihrer Ansicht ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit derartiger Renten unmittelbar aus der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.[1] Diese Vorschrift verlangt einen "besonderen Verpflichtungsgrund". Da der Begriff der Rente eine rechtswirksame Vereinbarung voraussetzt[2], muß der besondere Verpflichtungsgrund etwas sein, was darüber hinausgeht. Unter besonderen Verpflichtungsgründen können dann nur solche verstanden werden, die einen individuellen Anspruch kraft Vertrages gewähren, der nicht schon kraft Gesetzes allgemein begründet ist. Ein besonderer Verpflichtungsgrund besteht für eine Rente also nur, wenn die Rentenvereinbarung nicht nur eine schon in einer Rechtsnorm allgemein enthaltene Verpflichtung wiederholt. Eine Unterhaltszahlung in Rentenform beruht im Grunde nicht auf der Rentenvereinbarung, sondern auf den gesetzlichen Vorschriften, die den Unterhalt regeln. Sie hat daher keinen besonderen Verpflichtungsgrund im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

---

1) Vgl. Strutz, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920, 3. Auflage, Berlin 1921, Anm. 66 zu § 13 (mit Belegen aus der Rechtsprechung); Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Band I, Berlin 1926, Anm. 21 zu § 15; Peter, ABC der abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Ausgaben, 8. Aufl., Herne und Berlin 1965 S. 299; Loewer, DStZ 1954 S. 286-288, S. 287 f.

2) Renten sind gleichmäßige, in gleichen Zeitabständen wiederkehrende Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen, die auf Grund einer besonders gearteten Verpflichtung mit einer Laufzeit von mindestens 10 Jahren - dem Rentenstammrecht - gewährt werden. Vgl. BFH Urteil vom 10. Oktober 1963 - VI 12/62 U, BStBl 1963 III S. 563; Charlier, StBJb 1966/67 S. 279-314, S. 293 ff.

Diese Auffassung entspricht einer sinnvollen und einleuchtenden Auslegung der Vorschriften der §§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1925 und 13 Nr. 2 EStG 1920. Bis zum EStG 1934 war sie daher als richtig anzusehen. Fraglich ist jedoch, ob das heute noch der Fall ist.

Durch die Typisierung, die die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen erlaubt, wird eine Rente auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie über den Rahmen dessen hinausgeht, was die allgemeinen Normen über die Unterhaltspflicht als angemessenen Unterhalt bezeichnen. Man könnte daher annehmen, daß insoweit ein besonderer Verpflichtungsgrund vorhanden sei. Wenn die Renten dann trotzdem nicht abzugsfähig seien, so beruhe das auf der konstitutiven Wirkung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Mit dem Einleitungssatz der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG läßt sich das aber nicht vereinbaren. Näher liegt es, dem Erfordernis eines besonderen Verpflichtungsgrundes eine andere Auslegung zu geben, als das noch zum EStG 1925 bzw. 1920 der Fall war. Ein besonderer Verpflichtungsgrund ist danach nicht mehr gegeben, wenn der Grund für die Rente die typisierte Erfüllung einer Unterhaltspflicht ist.

Dieses Vorgehen ist zulässig. Es hat zur Folge, daß der Wortlaut der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG keinen Widerspruch mehr enthält. Die Vorschrift des § 10 EStG geht tatsächlich der Vorschrift des § 12 EStG vor, weil die Nichtabzugsfähigkeit der Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen schon in der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestimmt wird. Das hat allerdings auch zur Folge, daß die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG insoweit nur deklaratorisch wirkt. Sie wiederholt nur das, was sich bereits aus dem Erfordernis des besonderen Verpflichtungsgrundes nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ergibt.

III. Zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen in Form von Schuldzinsen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG scheint eine Möglichkeit zu bieten, Unterhaltsleistungen abzugsfähig zu machen. Ein gesetzlich Unterhaltsberechtigter könnte einer gesetzlich unterhaltsverpflichteten Person ein Darlehen einräumen und sich überhöhte Zinsen ausbedingen. Der Teil der Zinsen, der über den üblichen Zinssatz hinausgeht, wäre zur Deckung der Unterhaltspflicht gedacht. Könnte der unterhaltsverpflichtete Darlehnsnehmer die Zinsen als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag seiner Einkünfte abziehen, so wären Unterhaltszahlungen abzugsfähig gemacht worden. Fraglich ist, ob dieses Vorgehen einkommensteuerrechtlich zulässig ist.

Grundsätzlich sind Rechtsbeziehungen unter Angehörigen steuerlich anzuerkennen. Die Rechtsprechung verlangt nur, daß klare Verhältnisse geschaffen werden, d.h. die Vereinbarungen müssen ernst gemeint sein und durchgeführt werden.[1] Davon soll hier ausgegangen werden. Die Darlehnsvereinbarung zwischen Personen, die zueinander in einem gesetzlichen Unterhaltsverhältnis stehen, ist daher anzuerkennen. Der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen als Sonderausgaben steht die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nicht entgegen, da sie nur unentgeltliche Zuwendungen betrifft. Die Schuldzinsen sind aber das Entgelt für die Überlassung des Darlehnsbetrags. Fraglich ist, ob auch der Teil der Zinsen, der über das Übliche hinausgeht, abgesetzt werden kann. Bei Schuldzinsen zwischen nicht unterhaltsberechtigten Personen muß das bejaht werden. Selbst wucherische Zinsen können abgesetzt werden, wenn die Nichtigkeit der Darlehnsvereinbarung von den Beteiligten nicht beachtet wird (§ 5 Abs. 3 StAnpG). Zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten bzw. -verpflichteten Personen ist die Rechtslage jedoch anders.

---

1) Vgl. BFH Urteil vom 31. Juli 1956 - I 4-5/55 U, BStBl 1956 III S. 288/289; Urteil vom 10. Oktober 1957 - IV 25/57 U, BStBl 1957 III S. 419-421.

In ihrem Verhältnis können überhöhte Schuldzinsen nicht als Entgelt für die Darlehnsgewährung anerkannt werden. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellen die Zahlungen keine Zinsen dar, so daß ein Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht in Frage kommt. Es handelt sich dabei vielmehr um Unterhaltszahlungen in Zinsform, deren Abzug nicht zulässig ist. Auch insoweit enthält die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nur eine deklaratorische Feststellung.

IV. Ergebnis

Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG geht der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG vor. Dieses Ergebnis widerspricht der herrschenden Meinung insoweit, als diese bei dauernden Lasten die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG als lex specialis zu der des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG betrachtet und die Nichtabzugsfähigkeit von dauernden Lasten auf Grund von Verpflichtungen gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen aus der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG folgert.

Gegen die herrschende Meinung spricht der Wortlaut des Einleitungssatzes der Vorschrift des § 12 EStG ("Unbeschadet der Vorschrift des § 10 ..."). Der Gesetzgeber bringt darin eindeutig zum Ausdruck, daß die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG dem Abzug von Aufwendungen nach § 10 EStG nicht entgegenstehen kann. Das Vorgehen der herrschenden Meinung vermag daher nicht zu überzeugen.

Im Ergebnis ist die herrschende Meinung jedoch zu Recht der Auffassung, daß der Abzug von dauernden Lasten auf Grund von Verpflichtungen gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG nicht zulässig ist. Der abweichenden Meinung von Littmann und Leykum kann nicht gefolgt werden.

Die Nichtabzugsfähigkeit solcher Renten ergibt sich unmittelbar aus der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie fordert, daß ein besonderer Verpflichtungsgrund vorliegt. Dieser

ist nicht gegeben, wenn die Rente der Erfüllung einer Unterhaltspflicht dient. Dabei ist die Erfüllung einer Unterhaltspflicht typisierend immer dann anzunehmen, wenn die Rente einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person im weiteren Sinne gewährt wird.

D) Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung des Nießbrauchs

Die Bestellung eines Nießbrauchs nach §§ 1030 ff. BGB wirft in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht, insbesondere beim Nießbrauch an Grundstücken, sehr umstrittene Fragen auf, bei deren Beantwortung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine entscheidende Bedeutung beigemessen wird.

I. Die grundsätzliche einkommensteuerrechtliche Behandlung der Nießbrauchsbestellung

Das Wesen des Nießbrauchsrechts besteht nach bürgerlichem Recht darin, daß dem Berechtigten ein dingliches Nutzungsrecht an dem Gegenstand des Nießbrauchs eingeräumt wird (§§ 1030, 1068 und 1085 BGB). Nicht mehr der Eigentümer zieht die Nutzungen, sondern der Nießbraucher unmittelbar aus eigenem Recht; er zieht sie originär. Die steuerlichen Auswirkungen dieser bürgerlich-rechtlichen Gestaltung sind im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt. Sie sind daher nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen festzustellen. Führt das dingliche Nutzungsrecht zu Einkünften, so ergeben sich einkommensteuerrechtlich vor allem zwei Fragen:

1. Welcher Einkunftsart sind die Nutzungen zuzurechnen?

2. Welcher Person sind die Nutzungen zuzurechnen, dem Nießbraucher oder dem Eigentümer?

1. Die Bestimmung der Einkunftsart

Mit der Begründung, daß die Einkünfte aus einem Nießbrauch ihrem Wesen nach wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 EStG seien, erwägt Simon, sie als sonstige Einkünfte zu erfassen.[1] Die Einkunftsart der sonstigen Einkünfte ist jedoch eine Nebeneinkunftsart und kommt daher nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart zugerechnet werden können. Das wird in der Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich festgestellt. Da sich die Erträge eines Nießbrauchs bürgerlich-rechtlich als unmittelbarer Ausfluß des Nutzungsrechts am Gegenstand des Nießbrauchs darstellen, ist es auch einkommensteuerrechtlich sinnvoll, die Einkünfte aus dem Nießbrauch der Einkunftsart zuzurechnen, die der genutzten Einkommensquelle entspricht. Der Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, der Nießbrauch an Wertpapieren zu Einkünften aus Kapitalvermögen, der Nießbrauch an Grundstücken zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Diese Zuordnung der Einkünfte ist im Einkommensteuerrecht allgemeine Meinung.[2] Für eine Erfassung der Einkünfte aus dem Nießbrauch als sonstige Einkünfte bleibt damit kein Raum.

2. Die Bestimmung der Person des Einkünftebeziehers

Folgt man im Einkommensteuerrecht auch bei der Bestimmung der Person des Einkünftebeziehers der bürgerlich-rechtlichen Regelung, so ist eindeutig der Nießbrauchsberechtigte derjenige, dem die Einkünfte zuzurechnen sind. Rechtsprechung und Schrifttum sind sich darin einig, daß diese Folgerung beim Normalfall des Nießbrauchs, dem entgeltlichen Nießbrauch, zu

---

1) Simon, StWa. 1963 S. 226-228, S. 226.

2) Vgl. BFH Urteil vom 15. November 1957 - VI 79/55 U, BStBl 1958 III S. 103/104; Littmann, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 2; Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. jur. Köln 1967 S. 58 f. (mit weiteren Fundstellen aus der Rechtsprechung in Fußnote 181).

ziehen ist.[1] Die Erträge aus einem entgeltlich bestellten Nießbrauch sind also als Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten in der Einkunftsart zu erfassen, die der genutzten Quelle entspricht.

II. Die Problematik der grundsätzlichen Lösung bei Vorliegen der Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Problematisch ist die Erfassung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten jedoch, wenn die Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG vorliegen.

1. Die Darstellung der Problematik

Das läßt sich deutlich erkennen, wenn man folgende zwei Fälle einander gegenüberstellt:

1. Ein Vater überläßt seinem Sohn unentgeltlich die Nutzung eines Hauses. Nach ständiger Rechtsprechung wird hierin eine Zuwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG gesehen. Dem Vater wird der Nutzungswert des Hauses nach § 21 Abs. 2 EStG zugerechnet, der Sohn braucht die zugewendete Nutzung nicht zu versteuern.[2]

2. Ein Vater bestellt seinem Sohn einen unentgeltlichen Nießbrauch an einem seiner Häuser. Nach dem oben zum entgeltlichen Nießbrauch dargelegten Lösungsweg müßte der Nutzungswert des Hauses in diesem Falle dem Sohn als Nießbrauchsberechtigtem zugerechnet werden. Der Vater brauchte die Einkünfte aus dem Haus nicht zu versteuern.

Ein Vergleich beider Fälle zeigt, daß der Vater durch die Be-

---

1) Hilger a.a.O. S. 18 f. (mit zahlreichen Belegen aus Rechtsprechung und Schrifttum in Fußnote 55).

2) Die Problematik dieser Auffassung wird weiter unten eingehend erörtert. Es sei daher auf die Ausführungen auf S. 94 ff. verwiesen.

stellung eines Nießbrauchs Zuwendungen abzugsfähig machen könnte, die sonst nach § 12 Nr. 2 EStG nicht absetzbar wären. Es ist daher verständlich, daß in Rechtsprechung und Schrifttum darüber gestritten wird, ob diese Lösung richtig ist.

2. Die Darstellung der Meinungen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des unentgeltlich bestellten Nießbrauchs bei Vorliegen der Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

a) Die Entwicklung der Rechtsprechung

Zu der dargestellten Problem lassen sich in der Rechtsprechung Schwankungen und Meinungsänderungen feststellen. Das gilt sowohl für die höchstrichterliche Rechtsprechung als auch für die der Finanzgerichte.

Schon der Reichsfinanzhof hat sich mit der einkommensteuerlichen Behandlung des einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person unentgeltlich bestellten Nießbrauchs beschäftigt. Er hat dabei die Auffassung vertreten, daß § 12 Nr. 2 EStG eine Ausnahme von der grundsätzlichen Erfassung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten gebiete. Bestehe zwischen dem Nießbrauchsbesteller und dem Nutznießenden ein Unterhaltsverhältnis und erfolge die Bestellung unentgeltlich, so seien die Einkünfte aus dem Nießbrauch nach wie vor beim Nießbrauchsbesteller zu erfassen. Wegen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG müsse die Rechtslage so angesehen werden, als ob der Besteller die Einkünfte beziehe und diese dem Berechtigten unentgeltlich zuwende.[1] Eine Ausnahme in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs scheint das Urteil IV 119/41 vom 21. August 1941 zu bilden.[2] Es behandelt einen Fall, in dem eine Toch-

---

1) RFH Urteil vom 16. Januar 1935 - VI A 288/33, StW 1935 II Nr. 150 (Sp. 329/330); Urteil vom 14. April 1943 - VI 434/42, RStBl 1943 S. 516/517 (mit ablehnender Besprechung von Zitzlaff, StW 1943 I Sp. 673-702, Sp. 673 ff.).

2) RStBl 1941 S. 861/862.

ter ihrer Mutter das Nießbrauchsrecht an drei Mietwohngrundstücken eingeräumt hatte, und geht als selbstverständlich davon aus, daß die Mutter als Nießbraucherin die Einkünfte zu versteuern habe. Berücksichtigt man, daß der Reichsfinanzhof den weiteren Begriff der gesetzlich unterhalsberechtigten Personen vertrat, so wundert es, daß er nicht auf die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eingeht. Im Urteil wird jedoch erwähnt, daß die Mutter als Gegenleistung für die Nießbrauchseinräumung auf das alleinige Erbrecht am Nachlaß ihres Ehemannes verzichtet hat. Ein Erbverzicht ist nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als Gegenleistung anerkannt.[1] Da die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nur unentgeltliche Leistungen erfaßt, war sie im entschiedenen Fall nicht anwendbar. Das Urteil ist somit keine Ausnahme zu der sonstigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Er vertritt einheitlich die Auffassung, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG seien die Einkünfte eines Nießbrauchs nach wie vor beim Nießbrauchsbesteller zu erfassen.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nicht einheitlich. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs gelangte in einem Urteil vom 2. März 1951 entgegen der Meinung des Reichsfinanzhofs zu dem Ergebnis, die Einkünfte seien dem Nießbraucher zuzurechnen.[2] In dieser ersten Entscheidung zum unentgeltlichen Nießbrauch behandelt der Bundesfinanzhof einen Fall, in dem der Nießbrauchsbesteller beschränkt steuerpflichtig war. Wollte man hier die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs fortführen, so wäre eine doppelte Erfassung der Einkünfte durch die Einkommensteuer nicht zu vermeiden gewesen. Der Nießbrauchsbesteller hätte die Einkünfte wegen § 12 Nr. 2 EStG als beschränkt Steuerpflichtiger nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG im Inland versteuern müssen. Aber auch dem Nießbrauchsberechtigten hätten sie nach dem Gedanken der Vorschrift des § 22 Nr. 1

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 22. November 1933 - VI A 856/33, RStBl 1934 S. 338/339; Urteil vom 30. März 1938 - VI 197/38, RFHE 43, 290-292.

2) BFH Urteil vom 2. März 1951 - IV 149/50 U, BStBl 1951 III S. 87/88.

Satz 2 EStG zugerechnet werden müssen, weil der Zuwendende nicht unbeschränkt steuerpflichtig war. Unter Betonung dieser Besonderheit wird das Urteil zum Teil als Entscheidung eines Sonderfalls angesehen, die keinen allgemeinen Rechtsgedanken beinhalte und nicht auf Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht ausgedehnt werden dürfe.[1] Das Ergebnis, zu dem der IV. Senat gelangt, ist sicher von dem Gedanken beeinflußt, eine doppelte Erfassung derselben Einkünfte zu vermeiden. Eine Beschränkung auf den Sonderfall kann dem Urteil aber nicht entnommen werden. Der Bundesfinanzhof führt vielmehr nach allgemeinen Erörterungen zum sachenrechtlichen Charakter des Nießbrauchs aus: "Bei der Beschwerdeführerin sind die Mieteinkünfte also nicht nach § 49 Ziff. 6 EStG zur Einkommensteuer heranzuziehen, weil sie danach keine hat. § 12 Ziff. 2 EStG steht nicht im Wege, weil der Beschwerdeführerin nach der hier vertretenen Auffassung keine Einnahmen aus dem Mietwohngrundstück zugeflossen sind, also auch keine Verwendung von Einkommen in Betracht kommt."[2] Diese Gedanken gelten sowohl für den unentgeltlichen als auch für den entgeltlichen Nießbrauch.[3] In einem nicht veröffentlichten Urteil hat der IV. Senat diese Auffassung bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung an einem Gewerbebetrieb durch den Vater zugunsten der Tochter bestätigt[4], während er noch im Jahre 1953 die Frage offengelassen hatte.[5]

Im Gegensatz zu dieser Rechtsprechung knüpft der VI. Senat des Bundesfinanzhofs in einem Urteil vom 8. Februar 1957 wie-

---

1) So: BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209; FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 4. Juni 1957 - II 245/56, EFG 1957 Nr. 386 (S. 308/309) - rkr.; Drüschke, FR 1959 S. 249-252, S. 251.

2) BFH Urteil vom 2. März 1951 - IV 149/50 U, BStBl 1951 III S. 87-88.

3) Darauf weisen zutreffend hin: Oswald, StW 1952 I Sp. 29-40, Sp. 39 f.; StW 1957 I Sp. 831-838, Sp. 835; Grieger, DStZ 1961 S. 81-88, S. 84.

4) BFH Urteil vom 26. Juni 1958 - IV 471/56, erwähnt von Grieger in: BB 1961 S. 83-85, S. 84.

5) BFH Urteil vom 10. April 1953 - IV 384/52 U, BStBl 1953 III S. 157.

der an die Meinung des Reichsfinanzhofs an.[1] Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG könne kein anderes Ergebnis zulassen als eine Erfassung der Einkünfte beim Nießbrauchsbesteller. An dieser Rechtsprechung hat der VI. Senat in mehreren Entscheidungen festgehalten[2], um sie dann am 6. Juli 1966 ausdrücklich aufzugeben[3].

Es sei noch erwähnt, daß auch der I. Senat das Problem des unentgeltlichen Nießbrauchs unter gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen behandelt. In einem Urteil zum Körperschaftsteuerrecht, das Littmann als die Wende der Rechtsprechung zur Nießbrauchsbesteuerung bezeichnet[4], betont der Senat die Ähnlichkeiten zwischen § 12 Nr. 2 EStG und § 12 Nr. 1 KStG, schließt sich dann aber trotzdem der Entscheidung des VI. Senats vom 8. Februar 1957[5] für die körperschaftsteuerliche Behandlung bei einer Stiftung nicht an[6].

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß heute eine einheitliche Rechtsprechung zur Behandlung des unentgeltlichen Nießbrauchs bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG besteht. Diese Rechtsprechung gelangt zu dem Ergebnis, daß § 12 Nr. 2 EStG bei der Besteuerung des Nießbrauchs nicht anwendbar ist. Die Einkünfte sind immer dem Nießbrauchsberech-

---

1) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

2) Vgl. BFH Urteil vom 5. Juli 1957 - VI 74/55 U, BStBl 1957 III S. 393-395; Urteil vom 2. Oktober 1959 - VI 64/57 U, BStBl 1960 III S. 36/37; Urteil vom 21. Juli 1961 - VI 5/61, StRK AO § 215 R. 36 b; Urteil vom 30. August 1963 - VI 216/62 U, BStBl 1964 III S. 59/60; Urteil vom 28. August 1964 - VI 247/63, StRK EStG § 12 Nr. 2 R. 47.

3) BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65, BStBl 1966 III S. 584/585 (mit zustimmender Anm. in: DStR 1966 S. 705 und von Vangerow, StRK-Anm. EStG § 2 R. 62); Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 111/65, BFHE 86, 674/675. Diese Auffassung wird bestätigt im Urteil vom 24. November 1967 - VI R 274/66, BStBl 1968 II S. 260/261.

4) Littmann, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 2.

5) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U a.a.O.

6) BFH Urteil vom 22. September 1959 - I 5/59 U, BStBl 1960 III S. 37/38.

tigten zuzurechnen.

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte lassen sich die gleichen Meinungsunterschiede feststellen wie in der höchstrichterlichen. In Übereinstimmung mit der ursprünglichen Rechtsprechung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs kommt das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in einer rechtskräftigen Entscheidung vom 4. Juni 1957 zu dem Ergebnis, daß Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen auch dann nicht von den Einkünften abgezogen werden dürfen, wenn sie über eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung erfolgen.[1] In Anlehnung an die Gedanken des IV. Senats im Urteil vom 2. März 1951[2] und unter Ausdehnung dieser Gedanken auf den Fall der unbeschränkten Steuerpflicht des Nießbrauchsbestellers hat sich das Finanzgericht Münster in einer rechtskräftigen Entscheidung dafür ausgesprochen, die Nutzungen dem Nutznießenden zuzurechnen.[3] Das Hessische Finanzgericht Kassel hat in einer nicht rechtskräftigen Entscheidung diese Meinung ebenfalls vertreten und sich damit ausdrücklich in Widerspruch zu der damaligen Rechtsprechung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs gesetzt.[4] Schon zu einer Zeit, als der Bundesfinanzhof noch überwiegend für die Erfassung der Einkünfte beim (im weiteren Sinne) unterhaltsverpflichteten Nießbrauchsbesteller eintrat, war bei den Finanzgerichten die gegenteilige Auffassung vorherrschend. Es ist daher anzunehmen, daß - nachdem der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung geändert hat - auch die Finanzgerichte allgemein dafür eintreten werden, daß die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei Nießbrauchsfällen keine Anwendung findet.

---

1) FG Rheinland-Pfalz vom 4. Juni 1957 - II 245/56, EFG 1957 Nr. 386 (S. 308/309).

2) BFH Urteil vom 2. März 1951 - IV 149/50 U, BStBl 1951 III S. 87/88.

3) FG Münster Urteil vom 25. Februar 1954 - I a 285/53, EFG 1954 Nr. 264 (S. 222/223).

4) Hess. FG Kassel Urteil vom 5. November 1965 - IV 1161/64, EFG 1966 Nr. 128 (S. 121/122).

b) Die Meinungen im Schrifttum

Auch im Schrifttum ist das Problem der Besteuerung des unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG bestellten Nießbrauchs eingehend erörtert worden. Die vertretenen Meinungen lassen sich ebenfalls in zwei Gruppen einteilen. Der ersten Gruppe gehören die Autoren an, die die Einkünfte dem Nießbrauchsbesteller zurechnen wollen.[1] Eine Reihe anderer Autoren tritt für die Erfassung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten ein.[2] Alle jüngeren Veröffentlichungen sind der zweiten Gruppe zuzurechnen.

III. Die Lösung des Problems: Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten

Ausgangspunkt der Erörterung des Problems der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG muß die bürgerlich-recht-

---

1) Blümich-Falk, Anm. 6 zu § 12 S. 1178; Böttcher-Grass, Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957 S. 66; Drüschke, FR 1959 S. 249-252, S. 250; Hartz, DB 1957 S. 179; Kaatz, FR 1964 S. 130; Simon, StWa. 1963 S. 226-228, S. 227; Woltmann, Inf. L 1964 S. 1-4, S. 1 f.

2) Bardelle, DStR 1968 S. 203-205, S. 204; Böttcher, StBJb 1963/64 S. 93-139, S. 106, und StBJb 1968/69 S. 105-148, S. 136 ff.; Bühler-Paulick, Anm. 7 zu § 12 EStG (Stand vom Mai 1968); Flies, DStR 1965 S. 651-656, S. 652; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 15 c zu § 12 (Stand vom September 1966); Glöggler, DB 1954 S. 424 und FR 1958 S. 10-12, S. 10; Grieger, BB 1961 S. 83-85, S. 84 f., DStZ 1961 S. 81-88, S. 85, BB 1962 S. 87/88, S. 88; BB 1967 S. 67-69, S. 67 f.; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. jur. Köln 1967 S. 30, S. 57 und S. 136; Körner, DStR 1964 S. 279-284, S. 280 f.; Krah, Inf. A 1966 S. 265-272, S. 268; Littmann, FR 1961 S. 485-489, S. 487, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 3 f., EStRecht, RdNr. 115 f. zu § 12; Oswald, DB 1951 S. 865/866, S. 866, StW 1952 I Sp. 29-40, Sp. 40, StW 1957 I Sp. 831-838, Sp. 835 f., StW 1958 I Sp. 53-58, Sp. 55; Philipowski, DStR 1967 S. 655-658, S. 656, DStR 1968 S. 205-207, S. 206; Söffing, StBg. 1961 S. 84-87, S. 87; Theis, FR 1955 S. 39-41, S. 41 und S. 141; Zitzlaff, StW 1940 I Sp. 881-896, Sp. 889, StW 1943 I Sp. 673-702, Sp. 673 ff.

liche Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts sein. Es wurde bereits ausgeführt, daß nach bürgerlichem Recht der Nutznießer die Einkünfte bezieht, gleichgültig, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt wird. Fraglich ist, ob diese bürgerlich-rechtliche Betrachtung im Einkommensteuerrecht zugrundezulegen ist.

1. Die Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung des Nießbrauchs für das Einkommensteuerrecht

Zitzlaff fordert unter Berufung auf eine einheitliche Rechtshandhabung die Anwendung der bürgerlich-rechtlichen Grundsätze auch im Einkommensteuerrecht.[1] Andere Autoren beschränken sich darauf, den sachenrechtlichen Charakter des Nießbrauchs zu betonen und daraus Schlußfolgerungen für das Einkommensteuerrecht zu ziehen. Sie gehen also stillschweigend davon aus, daß die bürgerlich-rechtliche Ausgestaltung auch für das Steuerrecht gilt.[2] Daraus folgt, daß der Nießbrauchsbesteller einkommensteuerrechtlich keine Einkünfte aus dem Nießbrauchsgegenstand bezieht. Ist das aber der Fall, so kann er auch keine Einkünfte zuwenden, so daß die Voraussetzungen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG gar nicht erfüllt werden können. Ähnlich ist Glögglers Argumentation, die oben anläßlich der Bestimmung des Zuwendungsbegriffs bereits dargestellt und abgelehnt wurde.[3] Dem Nutznießer werde vom Nieß-

---

1) Zitzlaff, StW 1943 I Sp. 673-702, Sp. 675; auch der BFH erkennt grundsätzlich die bürgerlich-rechtliche Gestaltung im Steuerrecht an, vgl.: Urteil vom 11. Mai 1962 - VI 55/61 U, BStBl 1962 III S. 310-312 (mit weiteren Belegen aus der Rechtsprechung); Urteil vom 21. August 1962 - I 82/60 U, BStBl 1963 III S. 178-180 (mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen); Urteil vom 22. August 1951 - IV 246/50 S, BStBl 1951 III S. 181-183; Urteil vom 29. November 1960 - I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183-185.

2) Theis, FR 1955 S. 39-41, S. 41; Oswald, StW 1952 I Sp. 29-40, Sp. 40; Littmann, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 3. So auch FG Münster Urteil vom 25. Februar 1954 - I a 285/53, EFG 1954 Nr. 264 (S. 222/223) - rkr.; BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65, BStBl 1966 III S. 584/585; BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 111/65, BFHE 86, 674/675.

3) S. o. S. 49 ff.

brauchsbesteller nur das Nießbrauchsrecht zugewendet. Dieses Nießbrauchsrecht sei aber als Zuwendung eines Stammrechts gar nicht von der Regelung des § 12 Nr. 2 EStG betroffen. Die Nutzungen beziehe der Nutznießer dagegen originär, sie würden ihm nicht vom Nießbrauchsbesteller zugewendet. Daher sei für die Anwendung des § 12 Nr. 2 EStG kein Raum.

Dagegen kann eingewandt werden, daß steuerliche Besonderheiten eine Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu rechtfertigen vermögen. Als steuerliche Besonderheit kommt die Regelung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG in Betracht. Die Erfassung der Einkünfte beim Nießbrauchsberechtigten im Falle des § 12 Nr. 2 EStG könnte dazu führen, daß auf dem Umweg über die Bestellung eines Nießbrauchs Zuwendungen abzugsfähig gemacht werden, die nach dem EStG nicht abgesetzt werden dürften. Das sei ungerechtfertigt, weil sich wirtschaftlich nichts ändere.[1] Diese Möglichkeit der Steuerumgehung widerspreche dem Sinn des § 12 Nr. 2 EStG und solle durch diese Vorschrift gerade ausgeschlossen werden. Es könne bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied machen, ob dem Berechtigten die Fruchtziehung auf Grund eines schuldrechtlichen oder eines dinglichen Rechts ermöglicht werde.[2]

Diese Gedankengänge führen zu folgender Folgerung, die vom Bundesfinanzhof deutlich ausgesprochen wurde:[3] "Der Nießbrauch gibt dem Berechtigten zwar eine wirtschaftliche Stellung, die gewöhnlich dazu führt, daß er unmittelbar eigene (originäre) Einkünfte zieht, die ihm zuzurechnen sind, nicht dem Besteller des Nießbrauchs. Anders ist es aber, wenn zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen unentgelt-

---

1) Das betonen: Böttcher-Grass, Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1967 S. 66; RFH Urteil vom 14. April 1943 - VI 434/42, RStBl 1943 S. 516/517; BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

2) Drüschke, FR 1959 S. 249-252, S. 251; Hartz, DB 1957 S. 179; FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 4. Juni 1957 - II 245/56, EFG 1957 Nr. 386 (S. 308/309) - rkr.; BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U a.a.O.

3) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U a.a.O. S. 208.

lich ein Nießbrauch begründet wird. Dann verfügt der Besteller mit der Bestellung des Nießbrauchs wirtschaftlich unentgeltlich im voraus über seine späteren Einkünfte. Diese Einkünfte müssen deshalb ihm zugerechnet werden. Der Fall liegt so, als ob ein Nießbrauch nicht bestellt worden wäre, sondern der Besteller zunächst selbst die Einkünfte bezogen und sie dann an den Berechtigten weitergeleitet hätte." Die Folgerung ist also die Besteuerung nicht des wahren, sondern eines fiktiven Sachverhaltes.

Gegen diese Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts wenden sich das Hessische Finanzgericht Kassel und Littmann mit der Begründung, es fehle für sie eine hinreichende gesetzliche Grundlage.[1] Sie prüfen, ob als gesetzliche Grundlage § 6 StAnpG und die auf § 1 Abs. 2 StAnpG gestützte wirtschaftliche Betrachtungsweise in Frage kommen. Beim Normalfall der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen entspricht die bürgerlich-rechtliche Gestaltung den damit verfolgten Zielen, so daß § 6 StAnpG insoweit als Rechtsgrundlage für die Zugrundelegung eines fiktiven Sachverhalts ausscheidet.[2] Fraglich ist, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen werden kann. Das Hessische Finanzgericht Kassel untersucht diese Frage, indem es die Möglichkeiten aufzählt, die den Beteiligten zu Gebote standen.[3] Diese Möglichkeiten werden anschließend in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis miteinander verglichen. In dem Sachverhalt, den das Finanzgericht zu beurteilen hatte, sollte die Mutter wirtschaftlich bis an ihr Lebensende gesichert werden. Dazu konnte der Sohn grundsätzlich zwischen folgenden Möglichkeiten wählen:

1. Er konnte den Unterhalt durch laufende Zuwendungen aus sei-

---

1) Hess. FG Kassel Urteil vom 5. November 1965 - IV 1161/64, EFG 1966 Nr. 128 (S. 121/122) - nrkr.; Littmann, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 4.

2) Anderer Ansicht ist Krah, Inf. A 1966 S. 265-272, S. 268.

3) Hess. FG Kassel Urteil vom 5. November 1965 - IV 1161/64 a.a.O.

nem Einkommen gewähren. Diese Zuwendungen wären nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähig.

2. Er konnte der Mutter das volle Eigentum an seinem Grundstück übertragen und sich dessen Rückfall nach dem Tode der Mutter durch einen Erbvertrag sichern. In diesem Fall würden die laufenden Grundstückserträge zweifelsfrei der Mutter zuzurechnen sein.

3. Er konnte der Mutter den lebenslänglichen Nießbrauch an dem Grundstück bestellen.

Die Möglichkeiten 1 und 2 führen zu unterschiedlichen steuerlichen Wirkungen.

Das Argument, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG bedeute die Nießbrauchsbestellung wirtschaftlich nichts anderes als eine Vorausverfügung über künftige Einnahmen[1], beruht auf der Hervorhebung der Ähnlichkeit zwischen den Möglichkeiten 1 und 3. Die Wesensverwandtschaft zwischen den Möglichkeiten 2 und 3 wird als entscheidendes Argument für die Erfassung der Einkünfte beim Berechtigten angeführt.[2] Man mag darüber streiten können, welche Möglichkeiten sich ähnlicher sind. Das Hessische Finanzgericht dürfte recht haben, wenn es darauf hinweist, die Möglichkeiten 2 und 3 seien einander ähnlicher als 1 und 3. Die Nießbrauchsbestellung hat nämlich zur Folge, daß - wie bei der Grundstücksübertragung - auch schwankende Grundstückserträge dem Nießbraucher voll zukommen; bei einer Unterhaltsrente kann der Berechtigte immer nur den vereinbarten festen Betrag beanspruchen. Es kann jedoch dahinge-

---

1) Dieses Argument wird angeführt von: RFH Urteil vom 16. Januar 1935 - VI A 288/33, StW 1935 II Nr. 150 (Sp. 329/330); RFH Urteil vom 14. April 1943 - VI 434/42, RStBl 1943 S. 516/517; BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

2) Vgl. Zitzlaff, StW 1943 I Sp. 673-702, Sp. 675; Theis, FR 1955 S. 39-41; Oswald, StW 1952 I Sp. 29-40, Sp. 40; FG Münster Urteil vom 25. Februar 1954 - I a 285/53, EFG 1954 Nr. 264 (S. 222/223) - rkr.; BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65, BStBl 1966 III S. 584/585; BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 111/65, BFHE 86, 674/675.

stellt bleiben, zwischen welchen der Gestaltungsmöglichkeiten die Ähnlichkeit größer ist. Das Vorhandensein verschiedener Möglichkeiten zur Erreichung des gleichen wirtschaftlichen Ziels zeigt jedenfalls, daß es nicht zulässig ist, "unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf den verwirklichten Sachverhalt steuerliche Vorschriften anzuwenden, die für eine - zur Erreichung eines ähnlichen wirtschaftlichen Zieles zwar mögliche, tatsächlich aber nicht gewählte - Gestaltung gelten."[1)]

2. Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Bestimmung der Person des Einkommensbeziehers

Die Ausführungen Littmanns und des Hessischen Finanzgerichts Kassel sind unvollständig, weil sie übersehen, daß auch die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG als Rechtsgrundlage für die Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts in Betracht kommt. Die frühere Meinung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs ist wohl nur zu verstehen, wenn man dem § 12 Nr. 2 EStG diese Wirkung zuspricht.

Damit gelangt man erneut zu einer Kernfrage über die Bedeutung und die Funktionen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Kann § 12 Nr. 2 EStG als Rechtsgrundlage dafür dienen, dem Einkommensteuerrecht die Zugrundelegung eines fiktiven Sachverhalts zu ermöglichen?

In erster Linie erfüllt die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine klarstellende Abgrenzungsfunktion.[2)] Darüber hinaus soll sie verhindern, daß Unterhaltsleistungen abzugsfähig gemacht werden, indem man sie in Rechtsformen einkleidet, die die Abzugsfähigkeit begründen. Damit nähert sie sich in ihrem gesetzgeberischen Ziel der Regelung des § 6 StAnpG. Auch § 6 StAnpG soll Steuerumgehungen verhindern. Es bestehen jedoch

1) Hess. FG Kassel Urteil vom 5. November 1965 - IV 1161/64, EFG 1966 Nr. 128 (S. 121/122) - nrkr.

2) S. u. S. 112 f.

zwischen diesen zwei Regelungen grundlegende Unterschiede. Nach § 6 StAnpG wird steuerlich eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung nicht beachtet, wenn sie einen Mißbrauch darstellt. Es kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 StAnpG der Besteuerung ein veränderter Sachverhalt zugrundegelegt werden. Ganz anders ist die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG. Durch sie soll nicht ein Sachverhalt geändert werden. Einem vorliegenden Sachverhalt, der als solcher anerkannt wird, werden lediglich die steuerlichen Wirkungen abgesprochen, die ein ähnlicher Sachverhalt auslösen würde. § 12 Nr. 2 EStG verändert nicht einmal die Auswirkungen der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG.[1] Bedenkt man dies, so zeigt sich deutlich, daß die Rechtsprechung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine Bedeutung beilegen wollte, die ihr nicht zukommt.

Das zeigt sich noch deutlicher, wenn man das Problem von einer Seite betrachtet, die Littmann in die Erörterung gebracht hat.[2]

Das Einkommensteuerrecht baut auf der persönlichen Steuerpflicht auf. Steuerpflichtig ist, wer Einkommen bezieht. Das Einkommensteuergesetz bestimmt aber nicht ausdrücklich, welche Person Einkommensbezieher ist. Diese Person muß sich daher aus dem System des Einkommensteuergesetzes ergeben. Einkommensbezieher ist danach derjenige, dem Einkommen aus einer der vom Gesetzgeber bestimmten sieben Einkunftsarten zufließt. Wer die Früchte einer der im EStG unter dem Gesichtspunkt der Einkunftsarten aufgeführten Quellen durch eine der Fruchtziehung dienende Tätigkeit zieht, dem sind sie als Einkünfte persönlich zuzurechnen. Einkommensbezieher ist also derjenige, der den Tatbestand erfüllt, an den das Gesetz das Entstehen von Einkünften knüpft. Es ist unbestritten, daß es beim Nießbrauch der Nutznießer ist, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt, und zwar bei derjenigen Einkunftsart, der die Früchte des Nießbrauchsrechts zugehören. Würde man mit

---

1) S. o. S. 74.

2) Vgl. zum Folgenden Littmann, FR 1961 S. 485-489, S. 487; Inf. A 1967 S. 1-7, S. 3; EStRecht, RdNr. 106 ff., insbesondere 119, zu § 2.

Hilfe der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG den Nießbrauchsbesteller zum Einkünftebezieher machen, dann würde man dieser Vorschrift die Funktion beilegen, die Person des Einkünftebeziehers zu bestimmen. Nach seiner systematischen Stellung und gesetzgeberischen Funktion dient § 12 Nr. 2 EStG dazu, Aufwendungen, die Einkommensverwendung sind, vom Abzug auszuschließen. Einkommen kann man aber nur verwenden, wenn man es bezogen hat. Die Bestimmungen des § 12 EStG setzen somit voraus, daß Einkommen entstanden und von einer Person bezogen worden ist. Die Person des Einkommensbeziehers muß somit feststehen, bevor an die Anwendung des § 12 Nr. 2 EStG gedacht werden kann. Kann aber die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nicht dazu dienen, die Person des Einkommensbeziehers zu verändern, dann gibt es im Gesetz keine Rechtsgrundlage, die Einkünfte beim Nießbrauchsbesteller zu erfassen.

IV. Ergebnis

Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG kann im Rahmen der Besteuerung des Nießbrauchs keine Bedeutung haben, weil der Nießbrauchsbesteller aus dem Gegenstand des Nießbrauchsrechts kein Einkommen bezieht, daß er dem Nutznießenden zuwenden könnte.[1] Bezieher der Einkünfte ist immer der Nießbrauchsberechtigte, gleichgültig ob der Nießbrauch unentgeltlich oder entgeltlich eingeräumt wird und ob die Beteiligten gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne sind oder nicht. Der herrschenden Meinung zur Besteuerung des Nießbrauchs bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG ist daher zuzustimmen.

---

1) So richtig bereits BFH Urteil vom 2. März 1951 - 149/50 U, BStBl 1951 III S. 87/88.

V. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. November 1967 - VI R 274/66

Welche Schwierigkeiten die Beurteilung von Nießbrauchsfällen in der Praxis bereitet - selbst wenn die dargelegten Grundsätze als feststehend anerkannt werden - zeigt das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. November 1967 - VI R 274/66.[1] Eine Mutter hatte ihrem studierenden Sohn für zwei Jahre bürgerlich-rechtlich wirksam einen Nießbrauch an einer Darlehnsforderung unentgeltlich eingeräumt (§§ 1068 ff. BGB). Das Finanzgericht hatte die Darlehnszinsen nach wie vor der Mutter zugerechnet und in der Einräumung des Nießbrauchs einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gesehen (§ 6 StAnpG). Gegen diese Entscheidung legte die Mutter Revision ein.

Da die Mutter ihrem Sohn gegenüber unterhaltspflichtig (im weiteren Sinne) war, mußte sich der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung erneut mit den Problemen der Nießbrauchsbestellung unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG befassen. Er bestätigt zunächst unter Berufung auf das Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65[2] die geänderte Rechtsprechung, nach der die unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchs nicht unter § 12 Nr. 2 EStG fällt, gerät dann aber dazu in Widerspruch, indem er unter Anführung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG das Urteil des Finanzgerichts bestätigt: "Die Stpfl. ... (hat) ... hier die bürgerlich-rechtliche Form der Bestellung des Nießbrauchs an einer Darlehnsforderung gewählt, um ihrem Sohn während des Studiums auf zwei Jahre die Zinsen zuzuwenden und dadurch ihre bürgerlich-rechtliche Pflicht zu erfüllen, die Unterhalts- und Ausbildungskosten für den Sohn zu tragen. Die Form der kurzfristigen Nießbrauchsbestellung an einer Darlehnsforderung ist wirtschaftlich gesehen nicht die angemessene Form der Erfüllung der Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind. Das rechtfertigt den Schluß, daß ... es den Be-

---

1) BStBl 1968 II S. 260/261.

2) BStBl 1966 III S. 584/585.

teiligten lediglich darauf ankam, dem Sohn den Ertrag aus dem zugrunde liegenden Recht für zwei Jahre zuzuwenden, wobei die Nießbrauchbestellung nur das Mittel dazu sein sollte."

Dieses Urteil wird im Schrifttum kritisiert.[1] Es kann hier dahingestellt bleiben, ob der Entscheidung im Ergebnis zu folgen ist oder nicht. Es ist aber darauf hinzuweisen, daß es unverständlich ist, wie sich der Bundesfinanzhof zur Begründung seines Ergebnisses auf die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG berufen kann, nachdem er festgestellt hat, diese Bestimmung sei bei der Einräumung des unentgeltlichen Nießbrauchs nicht anwendbar. Die einkommensteuerliche Beurteilung des entschiedenen Falles muß ohne Anwendung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG gefunden werden. Das zentrale Problem, das der Fall stellt, ist, welcher Person die Einkünfte aus der Forderung zuzurechnen sind. Bei der Lösung dieses Problems leistet die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG keinen Beitrag.

E) Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander

Bei den Untersuchungen zur Besteuerung des Nießbrauchs wurde immer stillschweigend davon ausgegangen, daß zwischen den Beteiligten ein gesetzliches Unterhaltsverhältnis im weiteren Sinne besteht. Auch die Entscheidungen in der Rechtsprechung haben immer diesen Teil der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG zum Gegenstand. Die Frage ist, ob es auch Fälle der freiwilligen Nießbrauchsbestellung gibt und ob die dargelegte Auffassung auch für diese Fälle gilt. Diese Frage kann jedoch erst beantwortet werden, wenn Klarheit über das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander herrscht. Dieses Verhältnis soll im folgenden geklärt werden. Im Anschluß daran soll auf die Besteuerung des "frei-

---

1) Gegen das Ergebnis der Entscheidung sprechen sich aus: Philipowski, DStR 1968 S. 597-599; Böttcher, StBJb 1968/69 S. 105-148 S. 135 ff. Gegen die Begründung des Urteils wendet sich Heister, FR 1969 S. 38/39 und DStR 1969 S. 35/36.

willigen" Nießbrauchs zurückgekommen werden.

I. Das Problem

Die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG regelt zwei Fälle:

1. Die Nutzung einer Wohnung im eigenen Haus. Nach § 21 Abs. 1 Fall 1 EStG ist der Nutzungswert dieser Wohnung dem Wohnungseigentümer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

2. Die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung. Hierfür bestimmt die Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG, daß der Nutzungswert dem Nutzenden, nicht dem Überlassenden, zuzurechnen ist.

Diese Regelung des § 21 Abs. 2 EStG wird problematisch, wenn bei einer unentgeltlichen Wohnungsüberlassung die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG erfüllt sind. Eine folgerichtige Anwendung der Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG würde zu einer Zurechnung des Nutzungswerts der Wohnung beim Nutzenden führen. Das würde aber bedeuten, daß ein Vater, der seinem Sohn Geld zuwendet, damit er sich eine Wohnung mieten kann, diese Geldzuwendung versteuern müßte, weil er sie nach § 12 Nr. 2 EStG nicht absetzen kann. Ist er hingegen in der Lage, seinem Sohn eine eigene Wohnung unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, so würde der Nutzungswert der Wohnung von dem Sohn, nicht jedoch vom Vater zu versteuern sein. Im Ergebnis hätte der Vater also die Zuwendung (Wohnungsüberlassung) von seinem Einkommen abgesetzt.

Die Gegenüberstellung der beiden Fälle wirft die Frage auf, ob ihre unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist. Einkommensteuerrechtlich handelt es sich um die Frage nach dem Verhältnis der Vorschriften der §§ 21 Abs. 2 und 12 Nr. 2 EStG zueinander.

II. Die Meinungen zum Problem

Die Beantwortung dieser Frage ist in Rechtsprechung und Lehre strittig.

1. Die Entwicklung der Rechtsprechung zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander

Der VI. Senat des Reichsfinanzhofs hat in mehreren Urteilen die Auffassung vertreten, die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG gehe der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG vor. Er hat demgemäß den Nutzungswert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung dem Nutzenden auch dann zugerechnet, wenn dieser gegenüber dem Überlassenden unterhaltsberechtigt war oder die Überlassung freiwillig erfolgte.[1] Im Gegensatz zu dieser Rechtsprechung des VI. Senats ist der IV. Senat des Reichsfinanzhofs der Auffassung, daß bei der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG der Mietwert der Wohnung dem Überlassenden als Einkünfte aus Vermietung zuzurechnen ist.[2]

Der Bundesfinanzhof ist der vom IV. Senat des Reichsfinanz-

---

1) Vgl. RFH Urteil vom 4. September 1929 - VI A 1099/29, RStBl 1929 S. 568/569 (mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1929 I Sp. 917-944, Sp. 929 f.); Urteil vom 4. Juni 1930 - VI A 1200/29, StW 1930 II Nr. 1380 (Sp. 2112/2113); Urteil vom 7. Februar 1934 - VI A 63/34, StW 1934 II Nr. 304 (Sp. 667-669); Urteil vom 19. November 1936 - VI A 80/36, StW 1937 II Nr. 19 (Sp. 35-38), mit zustimmender Anm. von Becker, StW 1937 I Sp. 57-86, Sp. 79.

2) Vgl. RFH Urteil vom 8. September 1938 - IV 78/38, RStBl 1939 S. 4/5; Urteil vom 9. März 1939 - IV 352/38, RStBl 1939 S. 758; Urteil vom 13. Juli 1939 - IV 125/39, StW 1939 II Nr. 541 (Sp. 831/832); Urteil vom 31. Juli 1941 - IV 130/41, RStBl 1941 S. 861/862; Urteil vom 29. Januar 1942 - IV 191/41, RStBl 1942 S. 471 (mit ablehnender Anm. von Zitzlaff, StW 1942 I Sp. 271-290, Sp. 285 f.). In diesem Urteil vertritt der IV. Senat des RFH seine Auffassung für den Fall einer freiwilligen unentgeltlichen Wohnungsüberlassung. Es fehlt in allen diesen Entscheidungen eine Auseinandersetzung mit den Begründungen des VI. Senats des RFH für dessen abweichende Meinung zum Problem.

hofs vertretenen Auffassung in ständiger Rechtsprechung gefolgt[1] und hat daran auch in seinen beiden Entscheidungen vom 6. Juli 1966, die für das Nießbrauchsrecht die Wende der Rechtsprechung bedeuteten, festgehalten[2]. Der Bundesfinanzhof unterscheidet also zwischen dinglicher und obligatorischer Nutzungsüberlassung einer Wohnung. Während er bei der obligatorischen Wohnungsüberlassung - unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG - den § 21 Abs. 2 EStG nicht anwendet, tritt er bei dinglicher Nutzungsüberlassung für die Erfassung der Einkünfte beim Nutzenden gemäß § 21 Abs. 2 EStG ein.[3]

2. Die Meinungen im Schrifttum zum Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 21 Abs. 2 EStG zueinander

Im Schrifttum lassen sich zur Frage der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG zwei Meinungen unterscheiden. Eine Reihe von Autoren unterstützt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.[4] Eine andere

---

1) Vgl. BFH Urteil vom 2. März 1951 - IV 149/50 U, BStBl 1951 III S. 87/88; Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U, BStBl 1957 III S. 68/69; Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209; Urteil vom 21. August 1964 - VI 252/63, StRK § 12 Nr. 2 R. 46; Urteil vom 15. Oktober 1965 - VI 42/64 S, BStBl 1966 III S. 106-108; ganz im Sinne der Rechtsprechung des BFH auch FG Stuttgart Urteil vom 21. März 1961 - IV 19/61, EFG 1961 Nr. 511 (S. 448/449) - rkr.

2) BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65, BStBl 1966 III S. 584/585; Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 148/65, BStBl 1966 III S. 622/623.

3) Das ist auch der Standpunkt der Verwaltung. Vgl. Abschnitt 123 Abs. 1 Satz 6 und Abs. 3 EStR.

4) Becker, Grundlagen S. 21 f. und 315; Blümich-Falk, Anm. 12 zu § 21 S. 1627 und Anm. 6 zu § 12 S. 1179; Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 12 (Stand vom September 1966) und Anm. 14 a zu § 12 (Stand vom September 1966); Hartz, DB 1957 S. 179; Herrmann-Heuer, Anm. 26 zu § 21 EStG (Stand vom Oktober 1967) und Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Lenski, Edgar in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 21 (Stand vom November 1964); Oeftering, DStZ 1940 S. 289-297, S. 293; Oswald, DB 1951 S. 865/866, S. 865 f., StW 1952 I Sp. 29-40, Sp. 34 ff., StW 1957 I Sp. 831-838, Sp. 831 f.; Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292 =

Gruppe von Autoren vertritt hingegen die Auffassung, der Nutznieße sei derjenige, dem nach § 21 Abs. 2 EStG der Nutzungswert der unentgeltlich überlassenen Wohnung zuzurechnen sei. § 12 Nr. 2 EStG könne hieran nichts ändern. Schon Becker hat in der Kommentierung der ersten Urteile des Reichsfinanzhofs diese Auffassung mit ausführlicher Begründung vertreten.[1] Bei Änderung der Rechtsprechung hat er seinen Standpunkt allerdings ebenfalls aufgegeben.[2] In einer kritischen Auseinandersetzung mit der geänderten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gelangt Zitzlaff zu dem Ergebnis, diese Rechtsprechung sei abzulehnen.[3] In neuerer Zeit hat sich Littmann[4] wiederholt gegen die Auffassung des Bundesfinanzhofs gewandt.[5]

II. Kritische Auseinandersetzung mit den Meinungen

Eine kritische Auseinandersetzung mit den Meinungen muß eine sinnvolle Auslegung der Bestimmungen des § 21 EStG zum Ausgangspunkt haben.

1. Die Auslegung der Vorschrift des § 21 EStG

Der Eigentümer einer Wohnung kann diese entweder vermieten, sie selbst benutzen, sie leer stehen lassen oder sie unent-

---

PrStD 014 S. 1-12, S. 10, StW 1942 I Sp. 203-212, Sp. 208 f.; Scholz, DStZ 1940 S. 153/154, S. 154; StO 1968 S. 131 (EStG § 12 Fach 10 RdNr. 5).

) Becker, StW 1929 I Sp. 917-944, Sp. 929 f.; StW 1937 Sp. 57-86, Sp. 79.

) Becker, Grundlagen S. 21 f. und 315.

) Zitzlaff, StW 1942 I Sp. 271-290, Sp. 285 f.

) Littmann, StBJb 1960/61 S.125-212, S. 189 f.; Inf. A 1967 S. 1-7, S. 5; EStRecht, RdNr. 16 zu § 21 und RdNr. 124 zu § 2.

) Vgl. auch Biedermann, RWP-Blattei, 14 D Nießbrauch II B 1 Einzelfragen - Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung S. 697, 77 (Stand vom 14. September 1967).

geltlich einem Dritten zur Verfügung stellen. Vermietet er sie, so bezieht er gemäß § 21 Abs. 1 EStG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Benutzt er sie selbst, so bezieht er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 2 Fall 1 EStG, weil ihm der Nutzungswert der Wohnung als Einkünfte zuzurechnen ist. Überläßt er sie unentgeltlich einem Dritten, so bezieht er nach dem Willen des Gesetzgebers keine Einkünfte. Nach § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG muß der unentgeltlich Nutzende die Wohnungsnutzung versteuern. Läßt der Steuerpflichtige die Wohnung leer stehen, so wird ihm der Nutzungswert dieser Wohnung nicht zugerechnet. Er hat keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.[1)]

Diese Regelungen des § 21 EStG zeigen deutlich, daß nach dem Gesetz derjenige die Einkünfte beziehen soll, der eine Wohnung als eigene nutzt. Der eigenen Nutzung wird die unentgeltliche Fremdnutzung nach § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG gleichgestellt.

Von diesem Ausgangspunkt her gesehen ist die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG auch sinnvoll und zweckmäßig. Bezieht ein Steuerpflichtiger keine steuerpflichtigen Einkünfte, wenn er seine Wohnung unbenutzt stehen läßt, muß er aber den Nutzungswert dieser Wohnung versteuern, wenn er sie unentgeltlich einem unterhaltspflichtigen Verwandten oder freiwillig einer sonstigen Person überläßt, so wird er sich sehr wohl überlegen, ob er die Wohnung weggibt. Mit Recht bezeichnet daher Zitzlaff die Förderung der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung aus sozialen Gründen als die gesetzgeberische Absicht des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG.[2)] Dabei sind gerade die Fälle der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung an unterhaltsberechtigte Personen besonders förderungswürdig.

---

1) RFH Urteil vom 8. Februar 1938 - VI A 80/27, RFHE 23, 46-51; Urteil vom 10. März 1938 - IV 298/37, RStBl 1938 S. 528; Herrmann-Heuer, Anm. 21 zu § 21 EStG (Stand vom Oktober 1967); Blümich-Falk, Anm. 10 zu § 21 S. 1611 f.; Littmann, EStRecht, RdNr. 16 zu § 21; Lenski, Edgar in: Hartmann-Böttcher-Grasa, Anm. 12 a zu § 21 (Stand vom November 1964).

2) Zitzlaff, StW 1942 I Sp. 271-290, Sp. 286.

Gelangt man somit auf Grund der sprachlichen[1] und der teleologischen Auslegung der Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG zu einem von der herrschenden Meinung abweichenden Ergebnis, so ist zu fragen, ob sich die herrschende Meinung stichhaltig begründen läßt.

2. Der Vorrang der allgemeinen Grundsätze über die Behandlung von Unterhaltsleistungen

Die herrschende Meinung führt an, daß das durch Auslegung des § 21 Abs. 2 EStG gewonnene Ergebnis den allgemeinen Grundsätzen über die Behandlung von Unterhaltsleistungen widerspreche und daher nicht aufrechterhalten werden könne.[2] Diese allgemeinen Grundsätze entnimmt der Bundesfinanzhof den Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 22 Nr. 1 EStG und formuliert sie so: Unterhaltsleistungen dürfen "-unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beim Geber und Empfänger vorausgesetzt - das Einkommen des Gebers nicht verringern und das des Empfängers nicht erhöhen".[3] Fraglich ist, ob es einen solchen Grundsatz gibt.

Die Vorschrift des § 22 Nr. 1 EStG ist für die Gewinnung eines allgemeinen Grundsatzes ungeeignet, weil sie nur für eine Einkunftsart gilt, die zudem noch eine Nebeneinkunftsart ist.[4] § 12 Nr. 2 und § 12 Nr. 1 EStG enthalten für den Geber allerdings ein allgemeines Abzugsverbot von Unterhaltszahlungen. Die Gesamtschau der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 22 Nr. 1 EStG ergibt den Grundsatz, daß wiederkehrende Bezüge beim Empfänger nicht einkommensteuerlich zu erfassen sind, wenn

---

1) Der BFH gibt in seinem Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U, BStBl 1957 III S. 68/69, zu, daß der Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG nicht für die herrschende Meinung spricht.

2) RFH Urteil vom 8. September 1938 - IV 78/38, RStBl 1939 S. 4/5; Urteil vom 9. März 1939 - IV 352/38, RStBl 1939 S. 758; BFH Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U a.a.O.; Hartz, DB 1957 S. 179; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

3) BFH Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U a.a.O.

4) Hierauf weist zutreffend Leykum hin: FR 1967 S. 51-53, S. 52.

der Geber sie versteuert hat. Der vom Bundesfinanzhof aufgestellte Grundsatz läßt sich also daraus nur zu einem Teil entnehmen: Unterhaltsleistungen sind beim Geber nicht abzugsfähig.

Abgesehen davon verstößt die Argumentation gegen die allgemeinen Kollisionsgrundsätze. Eine allgemeine Regelung verdrängt nicht die besondere, sondern umgekehrt. Selbst wenn es also den von der herrschenden Meinung angeführten allgemeinen Grundsatz zur Behandlung von Unterhaltsleistungen gäbe, würde er durch die in § 21 Abs. 2 EStG getroffene Sonderregelung für die Zuwendung von Wohnungen verdrängt werden.[1)]

3. Der Vergleich mit anderen Fällen der Unterhaltsgewährung

Die herrschende Meinung begründet ihre Auffassung mit einem Vergleich von zwei Fällen der Unterhaltsgewährung:

1. Ein Vater gibt seinem Sohn regelmäßig Geld, damit er sich eine Wohnung mieten kann. In diesem Fall greift die Regelung der §§ 12 Nr. 2 und 22 Nr. 1 EStG ein. Der Vater kann die Geldbeträge nicht abziehen, beim Sohn werden sie nicht als sonstige Einkünfte erfaßt.

2. Ein Vater überläßt seinem Sohn eine ihm gehörige Wohnung. Für die herrschende Meinung scheint es nicht vertretbar zu sein, in diesem Fall dem Sohn die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. "Ein Unterhaltsverpflichteter, der dem Unterhaltsberechtigten eine Wohnung im eigenen Haus zur Verfügung stellen kann, darf nicht günstiger dastehen als derjenige, der ohne eigenes Haus für den Unterhaltsberechtigten Mietzins aufwenden muß, den er nicht abziehen kann."[2)]

Die Vergleichsfälle sind jedoch nicht vollständig. Zu den bei-

---

1) Dieses Argument führt zu Recht Zitzlaff, StW 1942 I Sp. 271-290, Sp. 285, an.

2) RFH Urteil vom 8. September 1938 - IV 78/38, RStBl 1939 S. 4/5, S. 5. Ebenso BFH Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U, BStBl 1957 III S. 68/69.

den genannten Gestaltungsmöglichkeiten lassen sich noch weitere hinzufügen:

3. Ein Vater bestellt dem Sohn unentgeltlich einen Nießbrauch an einem ihm gehörenden bebauten Grundstück. Es wurde oben dargestellt, daß in diesem Fall die Einkünfte aus der Wohnung dem Sohn zuzurechnen sind.[1)]

. Der Vater vermietet eine Wohnung an einen Dritten und weist dem Sohn die Mieteinnahmen zu, damit er mit dem Geld eine Wohnung mieten kann. Es handelt sich hier im Unterschied zur Übertragung einer Einkunftsquelle (wie beim Nießbrauch) um einen Fall der Abtretung zukünftiger Einnahmen.[2)] Die zukünftigen Einnahmen gehören nach wie vor zum Einkommen des Vaters. Die Überweisung an den Sohn stellt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG eine nichtabziehbare Zuwendung dar.[3)]

5. Der Vater gewährt dem Sohn unentgeltlich ein Darlehn, damit der Sohn das Geld ertragbringend anlegen und mit den Erträgen eine Wohnung mieten kann. Die Darlehnsgewährung ist ein Vorgang in der Vermögenssphäre und einkommensteuerrechtlich unerheblich. Die Erträge aus dem Darlehn sind anerkanntermaßen Einkünfte des Sohnes.[4)] Es kann kein Steuerpflichtiger gezwungen werden, aus seinem Vermögen Einkünfte zu ziehen, so daß auch eine Übertragung zukünftiger Einkünfte hier ausscheidet. Auf diesem Weg wird also auch der Sohn zum Einkünftebezieher.

Einen Vergleich zwischen den Möglichkeiten 2 und 5 hat der

---

1) S. o. S. 79 ff.

2) Vgl. dazu den Beispielsfall von Littmann, StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 178.

3) Vgl. hierzu die Grundsätze zur einkommensteuerlichen Behandlung der Abtretung zukünftiger Einnahmen bei: Herrmann-Heuer, Anm. 100 zu § 2 EStG (Stand vom März 1968), und die dort angegebenen Fundstellen.

4) Vgl. RFH Urteil vom 27. Mai 1943 - IV 58/43, RStBl 1943 S. 594/595; BFH Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U, BStBl 1957 III S. 68/69; Littmann, StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 179 f.; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

Bundesfinanzhof ausdrücklich für unzulässig erklärt, weil die Wohnungsüberlassung Besonderheiten aufweise.[1] Die Besonderheit liege darin, daß der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus bei Eigennutzung und nicht erst bei Vermietung zu den Einkünften gerechnet werde. Dem Bundesfinanzhof ist zuzugeben, daß die Erfassung des Nutzungswerts einer Wohnung als Einkommen eine Besonderheit darstellt. Den Folgerungen, die er daraus zieht, kann jedoch nicht zugestimmt werden. Allein das Eigentum an einer Wohnung führt nicht zur Zurechnung des Nutzungswerts als Einkommen. Es ist vielmehr erforderlich, daß zum Eigentum noch die Nutzung hinzukommt. Nichts anderes gilt für den Geldbesitz. Allein der Umstand, daß man Geld zu Eigentum hat, führt nicht zu Einkommen. Nutzt man aber das Geld, so sind die Erträge steuerlich zu erfassen. Voraussetzung ist allerdings, daß die Geldnutzung einen wirtschaftlichen Erfolg herbeiführt. Die Möglichkeiten 2 und 5 gleichen sich also insoweit, als allein die unentgeltliche Überlassung des Geldes bzw. der Wohnung an den Sohn nicht zu Einkünften führt. Für die Wohnungsüberlassung ergibt sich das eindeutig aus § 21 Abs. 2 EStG, wo zum Ausdruck gebracht wird, daß die unentgeltliche Wohnungsüberlassung keine Nutzung durch den Überlassenden darstellt. Hinzukommen muß in beiden Fällen die Nutzung. Sie unterscheiden sich darin, daß bei der Darlehnsgewährung die Nutzung einen wirtschaftlichen Erfolg haben muß, während dieser wirtschaftliche Erfolg bei der Wohnungsüberlassung unterstellt wird. Die Ähnlichkeiten zwischen den beiden Fällen sind also größer als ihre Unterschiede. Sie sind zumindest ebenso groß wie die Ähnlichkeit der Möglichkeiten 1 und 2.

Auch die Ähnlichkeiten der Möglichkeiten 2 und 3 lassen es gerechtfertigt erscheinen, beide Fälle gleich zu behandeln. Der Bundesfinanzhof hat selbst gefordert, keinen Unterschied zwischen dinglicher und obligatorischer Wohnungsüberlassung zu machen.[2]

---

1) BFH Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U a.a.O.

2) Vgl. BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209. Ebenso Hartz, DB 1957 S. 179; Drüschke, FR 1959 S. 249-252, S. 250; Littmann, Inf. A 1967 S. 1-7, S. 5.

Alle fünf dargestellten Möglichkeiten führen zu dem wirtschaftlichen Ergebnis, daß der Sohn von seinem Vater Zuwendungen erhält, um eine Wohnung beziehen zu können. Die steuerlichen Auswirkungen sind in einigen Fällen unstreitig unterschiedlich. Dann ist es aber willkürlich, wenn die herrschende Lehre aus dem Vergleich zweier dieser Fälle Schlußfolgerungen zieht, ohne die anderen zu berücksichtigen. Aus den verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten kann nur die Folgerung gezogen werden: "Der Vorgang ist steuerlich so zu werten, wie er sich in Wirklichkeit abspielt."[1)]

4. Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Entscheidung

Gegen die herrschende Meinung, die ihre Auffassung auf die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG stützt, ist vor allem der Einwand zu erheben, der bereits oben bei der Besteuerung des Nießbrauchs angeführt wurde.[2)] § 12 Nr. 2 EStG ist eine Vorschrift, die das Gebiet der Einkommensverwendung betrifft und voraussetzt, daß Einkünfte schon bezogen wurden. Es beruht auf einer grundlegenden Verkennung des Wesens der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, wenn man ihr bei der Bestimmung der Person des Beziehers von Einkommen oder Einkünften eine Bedeutung beimißt.

5. Der unentgeltlich Nutzende als Einkünftebezieher

Die Frage, wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist vielmehr mit Littmann[3)] danach zu entscheiden, wer die Tatbestandsmerkmale erfüllt, an die das Gesetz die Zurechnung von Einkommen bzw. Einkünften knüpft. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2

---

1) RFH Urteil vom 4. September 1929 - VI A 1099/29, RStBl 1929 S. 568/569, S. 569.

2) S. o. S. 91 f.

3) Littmann, StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 189 f.; Inf. A 1967 S. 1-7, S. 5; EStRecht, RdNr. 16 zu § 21 und RdNr. 124 zu § 2.

EStG muß dabei außer Betracht bleiben.

Nach § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG wird bei der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung der Nutzende als der Einkünftebezieher angesehen.

6. Die Gegenstandslosigkeit der Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG

Für die hier vertretene Auffassung spricht auch der Umstand, daß die Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG andernfalls praktisch gegenstandslos wäre.[1] Nach Littmann handelt es sich in 99 vom Hundert der unentgeltlichen Wohnungsüberlassungen um freiwillige oder Wohnungsüberlassungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen.[2] Diese Prozentzahl dürfte sich nicht wesentlich dadurch geändert haben, daß nunmehr bei dinglicher Wohnungsüberlassung § 21 Abs. 2 EStG zur Anwendung gelangt.[3] Es wäre unverständlich, wenn der Gesetzgeber für die restlichen 1 vom Hundert eine so allgemeine Regelung getroffen hätte, die einen Ausschluß der Fälle des § 12 Nr. 2 EStG nicht erkennen läßt.[4]

---

1) Auch wenn der BFH das in seinem Urteil vom 11. Januar 1957 - VI 5/54 U, BStBl 1957 III S. 68/69, nicht zugeben will. Der von ihm angeführte Fall der verbindlichen Verpflichtung zur unentgeltlichen Wohnungsüberlassung an eine gesetzlich nicht unterhaltsberechtigte Person dürfte nicht einmal ein Prozent der Fälle ausmachen.

2) Littmann, StBJb 1960/61 S. 125-212, S. 190; EStRecht, RdNr. 107 zu § 12.

3) Es ist zweifelhaft, ob die Fälle der dinglichen Wohnungsüberlassung unter den zweiten Fall des § 21 Abs. 2 EStG fallen. Vangerow, StW 1967 I Sp. 227-236, Sp. 235, und Herrmann-Heuer, Anm. 20 zu § 21 EStG (Stand vom Oktober 1967), sind zutreffend der Ansicht, es seien Fälle des § 21 Abs. 2 Fall 1 EStG.

4) Dieses Argument von Littmann, StBJb 1960/61 a.a.O. taucht bereits im Urteil des RFH vom 4. September 1929 - VI A 1099/29, RStBl 1929 S. 568/569, auf.

7. Ergebnis

Die Untersuchungen gelangen somit zu dem Ergebnis, daß die herrschende Meinung zur Besteuerung der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG nicht haltbar ist. Nach der Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG ist der Nutzungswert der Wohnung dem Nutzenden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Daran kann die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nichts ändern.

IV. Die Folgen für die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Nießbrauchsfälle bei bürgerlich-rechtlicher Unwirksamkeit des Nießbrauchs

Das gewonnene Ergebnis bietet die Grundlage zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Fälle, in denen die Nießbrauchsbestellung bürgerlich-rechtlich unwirksam ist. Es handelt sich um die Besteuerung folgender Sachverhalte:

Sachverhalt 1: A und B vereinbaren, daß dem B am Grundstück des A unentgeltlich der Nießbrauch zustehen soll. Eine Eintragung des Nießbrauchsrechts in das Grundbuch erfolgt nicht. Die Parteien halten sich aber an ihre Vereinbarungen gebunden und führen sie tatsächlich durch. A enthält sich jeder Einwirkung auf das Grundstück, die das "Nießbrauchsrecht" des B beeinträchtigen könnte.

Sachverhalt 2: Wie Sachverhalt 1, mit der Besonderheit, daß A und B gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind.

Die Sachverhalte sind so gewählt, daß sie die Voraussetzungen der Vorschrift des § 5 Abs. 3 StAnpG erfüllen. Man könnte daher meinen, einkommensteuerrechtlich sei die Unwirksamkeit der Nießbrauchsbestellung mangels Eintragung im Grundbuch (§§ 1030 i.V.m. 873 BGB) unbeachtlich. Für den entgeltlichen

Nießbrauch erkennt der Bundesfinanzhof das auch an.[1] Bei Rechtsbeziehungen unter Angehörigen verlangt er aber immer volle bürgerlich-rechtliche Gültigkeit der Vereinbarungen.[2] In den Urteilen, die die Wende der Rechtsprechung zur Besteuerung des unentgeltlichen Nießbrauches unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG darstellen[3], betont der Bundesfinanzhof ausdrücklich, daß die Einkünfte nur dann beim Nießbrauchsberechtigten erfaßt werden, wenn der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam bestellt wurde und der Nießbrauchsvertrag eingehalten wird.[4]

Für den Nießbrauch an Grundstücken kann dieser Auffassung des Bundesfinanzhofs nach der hier vertretenen Auffassung nicht gefolgt werden. Wenn auch der Nießbrauch unwirksam ist, so erfolgte doch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung. Nach § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG ist der Nutzende der Einkommensbezieher.

Fraglich ist die Rechtslage in den anderen Fällen des Nießbrauchs, z.B. an Wertpapieren oder an Gewerbebetrieben. Wenn man die dingliche Berechtigung als entscheidendes Kriterium für die Erfassung der Einkünfte beim Nutznießer ansieht - wie das der Bundesfinanzhof tut -, so kann man in diesen Fällen

---

1) Vgl. BFH Urteil vom 19. Februar 1965 - VI 278/63, StRK EStG § 21 R. 222; Herrmann-Heuer, Anm. 8 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

2) BFH Urteil vom 10. Oktober 1957 - IV 25/57 U, BStBl 1957 III S. 419-421; Urteil vom 11. Februar 1958 - I 452/56 U, BStBl 1958 III S. 254/255; Urteil vom 25. September 1962 - I 127/60, StRK EStG § 15 R. 369 (mit ablehnender Anm. von Judeich); Urteil vom 9. Januar 1964 - IV 93/62 U, BStBl 1964 III S. 206/207.

3) Vgl. S. 83 Fußnote 3.

4) BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 124/65, BStBl 1966 III S. 584/585; Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 111/65, BFHE 86, 674/675.

den Nießbrauch nicht anerkennen.[1] Denn die dingliche Wirkung tritt nur bei bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit ein. Die Tatsache, daß die Beteiligten die Wirkungen gelten lassen wollen, ist für den dinglichen Charakter der Vereinbarung ohne Bedeutung. Entscheidend ist jedoch - wie oben begründet wurde[2] - die Erfüllung des Tatbestands, an den das Gesetz das Entstehen von Einkünften knüpft. Diesen Tatbestand erfüllt in allen Fällen der Nutzende, auch wenn er nicht wirksam Nießbraucher ist. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs ist daher abzulehnen. Die Vorschrift des § 5 Abs. 3 StAnpG ist auch in Fällen der unwirksamen Nießbrauchsbestellung entsprechend anwendbar.

F) Die Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung des dinglichen Wohnrechts und des Dauerwohnrechts

Nachdem die Grundsätze für die Behandlung der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung und des unentgeltlichen Nießbrauchs an einem Grundstück entwickelt wurden, kann die einkommensteuerliche Behandlung des dinglichen Wohnrechts und des Dauerwohnrechts keine Schwierigkeiten mehr bereiten. Das dingliche Wohnrecht ist im BGB als beschränkt persönliche Dienstbarkeit in § 1093 nießbrauchsähnlich dadurch geregelt worden, daß auf die wichtigsten Vorschriften zum Nießbrauch verwiesen wird. Der Unterschied zwischen Nießbrauch und dinglichem Wohnrecht besteht darin, daß der Nießbrauch ein umfassendes Nutzungsrecht an Sachen und Rechten gewährt, während das dingliche Wohnrecht dem Berechtigten nur das Recht gibt, ein Gebäude

---

1) Es ist daher zwar zutreffend, aber nicht folgerichtig, wenn Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. jur. Köln 1967, - der auf S. 46 für eine unterschiedliche einkommensteuerliche Behandlung der dinglichen und der schuldrechtlichen Wohnungsüberlassung eintritt - auf S. 42 und S. 136 die steuerliche Anerkennung eines bürgerlich-rechtlich unwirksamen Nießbrauchs fordert.

2) S. o. S. 91 f. und S. 104 f.

oder einen Teil davon als Wohnung zu benutzen. Der Berechtigte eines dinglichen Wohnrechts darf das Gebäude nicht weitervermieten. Das Dauerwohnrecht gewährt nach §§ 31 ff. WohnungseigentumsG ein dingliches Nutzungsrecht an einer Wohnung. Dem Inhalt nach ist es ein Nießbrauch an einer Wohnung. Dem BGB ist ein solches dingliches Recht unbekannt, weil wegen § 93 BGB eine Wohnung nicht sonderrechtsfähig ist. Das Dauerwohnrecht ist ein Ersatz für das dem BGB nicht bekannte Nießbrauchsrecht an einer Wohnung. Zum Dauerwohnrecht gelten daher uneingeschränkt die Ausführungen zum Nießbrauch.

In der Rechtsprechung zur Behandlung des unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG eingeräumten dinglichen Wohnrechts läßt sich eine Entwicklung verzeichnen, die der zum entsprechenden Fall der Nießbrauchsbestellung parallel läuft. Der Reichsfinanzhof hat die Einkünfte aus dem dinglichen Wohnrecht dem Überlassenden zugerechnet.[1] Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Meinung angeschlossen und sie bisher noch nicht ausdrücklich aufgegeben.[2]

Im Gegensatz hierzu hat das Niedersächsische Finanzgericht Hannover bereits im Jahre 1955 die Ansicht vertreten, § 12 Nr. 2 EStG sei bei der Besteuerung des dinglichen Wohnrechts ohne Bedeutung, weil der Einräumende keine Einkünfte beziehe, die er zuwenden könne. Der Nutzungswert der Wohnung sei daher dem dinglich Berechtigten zuzurechnen.[3]

Im Schrifttum sind die Meinungen nach wie vor geteilt. Während Vangerow sich der Rechtsprechung anschließt und die Er-

---

1) RFH Urteil vom 31. Juli 1941 - IV 130/41, RStBl 1941 S. 861/862.

2) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

3) Niedersächsisches FG Hannover Urteil vom 23. September 1955 - IV 366/55, EFG 1956 Nr. 88 (S. 77/78) - nrkr. - aufgehoben durch das BFH-Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

fassung der Einkünfte beim Überlassenden verlangt[1], stehen andere Autoren auf dem Standpunkt, das dingliche Wohnrecht könne nicht anders behandelt werden als der Nießbrauch an einem Grundstück[2] oder das Dauerwohnrecht. Ihrer Ansicht nach müssen die Einkünfte aus dem dinglichen Wohnrecht beim Nutzenden erfaßt werden.

Vangerow stützt seine Auffassung auf neuere Urteile des Bundesfinanzhofs zum dinglichen Wohnrecht, bei denen die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG nicht vorlagen.[3] Der Bundesfinanzhof hatte in einem Urteil vom 6. Juli 1966 ausgeführt: "Der Inhaber des Wohnrechts zieht ... den Nutzen aus einem eigenen dinglichen Recht. Soweit nicht § 12 Ziff. 2 EStG eingreift, ist ihm darum auch der Nutzwert der Wohnung zuzurechnen."[4] Diese Sätze haben Vangerow und Herrmann-Heuer veranlaßt anzunehmen, der Bundesfinanzhof wolle im Gegensatz zum Nießbrauch für das dingliche Wohnrecht an seiner früheren Rechtsprechung festhalten.[5] Diese Deutung der Ausführungen des Bundesfinanzhofs dürfte aber auf einem Mißver-

---

1) Vangerow, StW 1967 I Sp. 227-236, Sp. 234. So auch Bühler-Paulick, RdNr. 7 zu § 12 EStG (Stand vom Februar 1965). Es ist jedoch nicht auszuschließen, daß es sich bei Bühler-Paulick nur um ein redaktionelles Versehen handelt. Bei Änderung der Rechtsprechung zum Nießbrauch haben Bühler-Paulick ihren Kommentar berichtigt (Stand vom März 1968) und dabei wahrscheinlich vergessen, die Textstelle zum dinglichen Wohnrecht ebenfalls zu ändern.

2) Vgl. Grieger, BB 1967 S. 67-69, S. 68; Littmann, EStRecht, RdNr. 124 zu § 2; und Inf. A 1967 S. 1-7, S. 5; Biedermann, RWP-Blattei 14 D Nießbrauch II B 1 Einzelfragen - Unentgeltliche Nießbrauchbestellung S. 697, 77 (Stand vom 14. September 1967); Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968); Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. jur. Köln 1967 S. 46.

3) Vgl. BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 148/65, BStBl 1966 III S. 622/623; Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 135/65, BStBl 1966 III S. 650; Urteil vom 2. Dezember 1966 - VI 153/65, StRK EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 R. 99 (Bestätigung des Urteils des FG Bremen vom 13. April 1965 - I 47/63, EFG 1965 Nr. 444 S. 373/374).

4) BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 148/65 a.a.O. S. 622.

5) Vangerow, StW 1967 I Sp. 227-236, Sp. 234; Herrmann-Heuer, Anm. 9-10 zu § 12 EStG (Stand vom Januar 1968).

ständnis beruhen. Der Bundesfinanzhof hat die Ähnlichkeit zwischen dinglichem Wohnrecht und Nießbrauch immer betont. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8. Februar 1957, das für die Behandlung des Nießbrauchs die Grundlage einer fast zehnjährigen Rechtsprechung war, ist zum dinglichen Wohnrecht ergangen.[1] Auch im Urteil vom 6. Juli 1966 führt der Bundesfinanzhof aus: "Beruht die unentgeltliche Nutzung einer Wohnung nicht auf einem Nießbrauch, sondern auf einem dinglichen Wohnrecht, so muß grundsätzlich dasselbe gelten; denn auch hier wird die Wohnung aus eigenem dinglichen Recht genutzt."[2]

Daraus folgt deutlich, daß das dingliche Wohnrecht wie das Nießbrauchsrecht zu behandeln ist. Im zu entscheidenden Fall hatte der Bundesfinanzhof auch keine Veranlassung, auf § 12 Nr. 2 EStG einzugehen, weil dessen Voraussetzungen nicht vorlagen. Wenn er es trotzdem getan hat, so kann das nur als ein Hinweis darauf verstanden werden, daß die Rechtsprechung zu diesem Problem früher anders war.

Es gibt keinen überzeugenden Grund, das dingliche Wohnrecht anders zu behandeln als den Nießbrauch an einem bebauten Grundstück. Die Ausführungen zur Besteuerung des unentgeltlich unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG eingeräumten Nießbrauchs gelten daher entsprechend.[3] Die Einkünfte aus einem dinglichen Wohnrecht oder aus einem Dauerwohnrecht sind dem Nutzenden zuzurechnen, ganz gleich ob die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG vorliegen oder nicht.[4]

---

1) BFH Urteil vom 8. Februar 1957 - VI 27/56 U, BStBl 1957 III S. 207-209.

2) BFH Urteil vom 6. Juli 1966 - VI 148/65 a.a.O. S. 622.

3) S. o. S. 90 ff.

4) Das ist auch der Standpunkt der Verwaltung. Vgl. Abschnitt 123 Abs. 1 Satz 6 EStR.

3. Abschnitt: Die Funktionen der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG - Zugleich Zusammenfassung des Hauptteils

A) Die Klarstellungsfunktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Die Einkommensbesteuerung baut auf der genauen Trennung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung auf. Im Rahmen dieser Trennung dient die Vorschrift des § 12 EStG der Bestimmung der Einkommensverwendung, und die Nr. 2 dieser Bestimmung enthält zwei der wichtigsten Posten, die Einkommensverwendung darstellen: die freiwilligen Zuwendungen und die Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Insofern ist Blümich-Falk zuzustimmen, wenn sie der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG die Funktion beimessen, der Klarstellung des Einkommensbegriffs zu dienen.[1)]

Zur Erfüllung dieser Aufgabe ist die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG im Einkommensteuergesetz überflüssig. Die Einkommenserzielung ist lückenlos durch eine genaue Bestimmung des Einkommensbegriffes festgelegt. Als klarstellende Vorschrift erfüllt § 12 Nr. 2 EStG keine andere Funktion als es eine Vorschrift folgenden Inhalts täte: "Außer den Werbungskosten, den Betriebsausgaben und den Sonderausgaben sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähig."

B) Die Abgrenzungsfunktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Eine Abgrenzungsfunktion soll die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nach der herrschenden Meinung im Verhältnis zu der Vorschrift über den Abzug der Sonderausgaben erfüllen. Nach dieser Auffassung enthält § 12 Nr. 2 EStG eine konstitutive Aus-

---

1) Blümich-Falk, Anm. 1 zu § 12 S. 1155. Ebenso Gericke in: Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 1 zu § 12 (Stand vom September 1966); Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 281 = PrStD 014 S. 1-12, S. 1.

nahmeregelung zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie verbiete den Abzug von Renten, die ohne § 12 Nr. 2 EStG abzugsfähig seien.

Diese Auffassung ist nicht haltbar. Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen beruhen nicht auf einem "besonderen" Verpflichtungsgrund und erfüllen daher die Voraussetzungen des Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht. § 12 Nr. 2 EStG hat also auch in diesem Zusammenhang nur die Aufgabe einer Klarstellung. Doch diese Klarstellungsfunktion ist - im Gegensatz zu der soeben dargestellten - wichtig. Es ist dem EStG nicht ohne weiteres zu entnehmen, was es unter "besonderen Verpflichtungsgründen" versteht. Eine Klarstellung durch § 12 Nr. 2 EStG dahingehend, daß Renten, die der Erfüllung einer Unterhaltspflicht dienen, nicht auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen, ist durchaus sinnvoll.

C) Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG als Abzugsverbot

Zahlt ein Steuerpflichtiger Schuldzinsen für ein Darlehen, das er zur Bestreitung seines Lebensunterhalts aufgenommen hat, so kann er diese Schuldzinsen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch dann absetzen, wenn ein höherer Zinssatz als allgemein üblich vereinbart wird. Ist der Darlehnsgeber aber eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, dann ist der Teil, der über das Übliche hinausgeht, nicht zum Abzug zuzulassen. Dieses Abzugsverbot hat seine rechtliche Grundlage aber nicht in der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, sondern in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 StAnpG), nach der die überhöhten Zahlungen nicht als Zinsen angesehen werden können. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG beinhaltet kein konstitutives Abzugsverbot.

D) Die Funktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei der Verhinderung von willkürlichen Einkommensverschiebungen

Nach Littmann[1] soll durch die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG verhindert werden, daß durch Zuwendungen an besonders nahestehende Personen das Einkommen des Zuwendenden willkürlich verändert wird. Diese Funktion des § 12 Nr. 2 EStG bringt den gesetzgeberischen Anlaß zur Schaffung der Vorschrift zum Ausdruck. Sie ist aber nur dort von Bedeutung, wo das EStG Manipulationsmöglichkeiten bietet. Das ist in diesem Zusammenhang nur bei der Abzugsfähigkeit der Unterhaltszahlungen in der Form von Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Fall. Die Funktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, willkürliche Einkommensverschiebungen zu verhindern, deckt sich also mit den oben dargestellten Abzugsverbots- und Abgrenzungsfunktionen.

E) Die Funktion der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei der Zurechnung des Einkommens

Es ist in zwei Fällen versucht worden, der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG eine Aufgabe bei der Zuordnung von Einkünften beizulegen:

1. Bei der Besteuerung des unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG eingeräumten Nießbrauchs und dinglichen Wohnrechts. Grundsätzlich bezieht bei einer Nießbrauchsbestellung der Nießbraucher die Einkünfte, die ihm aus der Nutzung der Nießbrauchssache originär zufließen. Etwas anderes sollte nach der früheren Rechtsprechung gelten, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG vorlagen. Dann sollte der Nießbrauchsbesteller als Einkünftebezieher angesehen werden. Dem § 12 Nr. 2 EStG wurde die Funktion zugesprochen, die Person des Einkünftebeziehers zu verändern. Zu Recht hat die Recht-

1. Littmann, EStRecht, RdNr. 93 zu § 12. Ebenso Hahn, FR 1966 S. 366-372, S. 372.

sprechung diese Auffassung aufgegeben und sich der herrschenden Meinung im Schrifttum angeschlossen. Danach hat die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG bei der Besteuerung des Nießbrauchs keine Bedeutung.

2. Bei der Besteuerung der schuldrechtlichen Wohnungsüberlassung unter den Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG. Die herrschende Meinung steht trotz der geänderten Auffassung zur Besteuerung des Nießbrauchs auf dem Standpunkt, daß die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG der Vorschrift des § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG vorgehe. Diese Auffassung ist abzulehnen. § 12 EStG verbietet den Abzug gewisser Aufwendungen von den Einkünften. Damit ist das Beziehen von Einkünften eine Voraussetzung, an die § 12 EStG anknüpft. Die Vorschriften über die Einkünfteermittlung müssen daher der Abzugsverbotsvorschrift des § 12 EStG vorgehen. Da § 21 Abs. 2 EStG eine Vorschrift zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist, kann § 12 Nr. 2 EStG ihr nicht vorgehen. Daraus folgt, daß der Nutzungswert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 Nr. 2 EStG dem Nutzenden nach § 21 Abs. 2 EStG zuzurechnen ist.

Die Aufgabe der Bestimmung der Person des Einkünftebeziehers kommt der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG nicht zu.

F) Zusammenfassung in Thesenform

Die gewonnenen Ergebnisse lassen sich in folgenden Thesen zusammenfassen:

1. Unentgeltliche Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen dürfen vom Verpflichteten nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden. Der Berechtigte braucht sie nicht nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern. Die abweichende Auffassung von Leykum und Littmann widerspricht der Regelung des EStG.

2. Der Nachsatz "auch wenn diese Zuwendungen auf einer beson-

deren Vereinbarung beruhen" bezieht sich nicht auf freiwillige Zuwendungen.

3. Das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen ist überflüssig. Freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG sind nur Zuwendungen, die beim Zuwendenden weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Es gibt keine Vorschrift im EStG, die solche Zuwendungen zum Abzug zuläßt, so daß auch die Notwendigkeit der Aufstellung eines Abzugsverbots entfällt.

4. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind nach der Entstehungsgeschichte des § 12 Nr. 2 EStG nur unentgeltliche Zuwendungen. Als unentgeltlich und daher wegen § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähig kann - entgegen der herrschenden Meinung - nur der Teil einer Zuwendung bezeichnet werden, dem keine Gegenleistung gegenübersteht. Die Rechtsprechung, die Zuwendungen in vollem Umfang als unentgeltlich behandelt, wenn die Gegenleistung nicht mindestens den halben Zuwendungswert erreicht, ist das Ergebnis einer Typisierung, für die das Gesetz keine Rechtsgrundlage enthält. Richterliche Typisierungen verstoßen gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 3 und Art. 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 GG und sind daher unzulässig.

5. Zuwendungen im Sinne der Vorschrift des § 12 Nr. 2 Fall 2 EStG liegen nach der vom Gesetzgeber in dieser Bestimmung vorgenommenen Typisierung immer dann vor, wenn sie an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen im weiteren Sinne gewährt werden. Gesetzlich unterhaltsberechtigt im weiteren Sinne sind alle diejenigen Personen, die nach bürgerlichem Recht einen Unterhaltsanspruch haben können, ohne daß es darauf ankommt, ob ein Anspruch auf Unterhalt im Einzelfall tatsächlich besteht. Objektive Kriterien entscheiden also darüber, ob eine Zuwendung typisierend als Unterhaltsleistung zu behandeln ist oder nicht. Die dadurch auftretenden Ungleichbehandlungen gleicher Sachverhalte sind entweder geringfügig oder treten nur in Ausnahmefällen ein. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Typisierung durch den Gesetzgeber ist die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG daher verfassungsrechtlich un-

bedenklich. Bei einer Reform des Einkommensteuergesetzes sollte aber überlegt werden, ob nicht eine gerechtere und zweckmäßigere Regelung möglich ist.

6. Im Verhältnis zur Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG bezieht sich die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG auf typisierte Unterhaltszahlungen, die durch § 12 Nr. 1 EStG nicht erfaßt werden.

7. Für die Zurechnung der Einkünfte bei der Nießbrauchsbesteuerung ist die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG ohne Bedeutung. Die Einkünfte sind immer beim Nießbraucher zu erfassen. Seit der Änderung der Rechtsprechung mit den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 6. Juli 1966 ist diese Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum herrschend.

8. Für die Zurechnung der Einkünfte bei der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung ist § 12 Nr. 2 EStG - entgegen der herrschenden Meinung - ebenfalls ohne Bedeutung. Die unentgeltliche Wohnungsnutzung ist dem Nutzenden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 2 Fall 2 EStG zuzurechnen.

9. Die überragende Bedeutung, die der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG von der Rechtsprechung gegeben wird, kommt ihr nicht zu.

III. Teil: Vorschläge zur Änderung und Neufassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Die Untersuchungen zur Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG haben gezeigt, daß diese Bestimmung eine Reihe von Schwierigkeiten bereitet, die sich allein aus ihrem Wortlaut und ihrer Fassung ergeben. Mit Recht hält Littmann sie für ein Fossil, "dessen Ersetzung durch eine moderne Vorschrift als die weitaus vorrangigste Aufgabe des Gesetzgebers im Rahmen einer Einkommensteuerreform zu bezeichnen ist."[1] Charlier hält eine Überarbeitung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG für dringend geboten. "Steuergesetze sollten nicht - jedenfalls nicht über Jahrzehnte - im Wortlaut genau das Gegenteil von dem ausdrücken, was der Gesetzgeber hat sagen wollen."[2]

A) Die Vorschläge zur Neufassung de lege lata

I. Der Vorschlag der Einkommensteuerkommission

Die Einkommensteuerkommission hat sich in ihren Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht auch mit der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG befaßt und den folgenden Vorschlag für eine Neufassung ausgearbeitet.

Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG soll durch zwei Nummern ersetzt werden. § 12 EStG soll folgende Gestalt erhalten:[3]

"Vorbehaltlich der Vorschriften der §§ 10 und 10 b dürfen weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung,

---

1) Littmann, EStRecht, RdNr. 3 zu § 12.

2) Charlier, StBJb 1966/67 S. 279-314, S. 311.

3) Bericht der Einkommensteuerkommission S. 171.

die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

2. freiwillige Zuwendungen;
3. auf familienrechtlicher Grundlage beruhende Zuwendungen an Personen, denen oder deren Ehegatten gegenüber eine gesetzliche Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten besteht oder bestehen kann;
4. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch."

Der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG soll folgender Satz angefügt werden:

"Diese Aufwendungen dürfen jedoch nicht abgezogen werden, wenn sie zu den in § 12 Nr. 3 bezeichneten Zuwendungen gehören."[1)]

Durch diese von der Einkommensteuerkommission vorgeschlagene Textänderung werden folgende Probleme zur Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG geklärt:

1. Die Tragweite des Nachsatzes. Durch die Aufteilung in zwei Nummern wird zum Ausdruck gebracht, daß sich der Nachsatz des § 12 Nr. 2 EStG nicht auf die freiwilligen Zuwendungen bezieht.

2. Das Verhältnis der Vorschriften der §§ 12 Nr. 2 und 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zueinander. Durch die Hinzufügung des Abzugsverbots von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen in die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden der Einleitungssatz und der Nachsatz des § 12 Nr. 2 EStG miteinander in Einklang gebracht. Es wird klargestellt, daß Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig sind.

---

1) Bericht der Einkommensteuerkommission S. 153.

3. Der Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen. Es wird der weitere Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen ausdrücklich in das Einkommensteuergesetz aufgenommen.

Nicht geklärt werden alle anderen Probleme, die in der vorliegenden Untersuchung behandelt wurden. Für die Einkommensteuerkommission bestehen diese Probleme allerdings nicht: "Besondere Probleme, die die Vorschrift als solche, ihren Inhalt und ihre Fassung betreffen, bestehen, abgesehen von der Frage, ob und inwieweit § 12 EStG seiner Rechtsnatur nach deklaratorisch oder konstitutiv ist, im Grunde nicht mehr. Die rechtlichen Schwierigkeiten, die sich daraus ergeben, daß die Wortfassung nicht eindeutig erkennen läßt, in welchem Verhältnis die §§ 12 und 10 EStG zueinander stehen und wie insbesondere § 12 Nr. 2 EStG auszulegen ist, sind inzwischen durch die klärende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs beseitigt. Die Kommission hat sich unter diesen Umständen in der Hauptsache darauf beschränkt, § 12 EStG textkritisch zu überarbeiten und die Erkenntnisse der Rechtsprechung in der Wortfassung zum Ausdruck zu bringen."[1] Es wundert daher nicht, daß die Einkommensteuerkommission keine Antwort auf folgende Fragen gibt:

1. Kann § 12 Nr. 2 EStG auch als Einkünftezurechnungsnorm im Falle der Wohnungsüberlassung, Nießbrauchsbestellung und Einräumung eines dinglichen Wohnrechts dienen?
2. In welchem Verhältnis steht § 12 Nr. 2 EStG zur Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und Werbungskosten?[2]
3. Welche Bedeutung hat das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen?
4. Welche Arten von Zuwendungen werden durch § 12 Nr. 2 EStG vom Abzug ausgeschlossen?

---

1) Bericht der Einkommensteuerkommission S. 168.

2) Die Beantwortung dieser Frage hält Charlier für dringend notwendig: StBJb 1966/67 S. 279-314, S. 313.

5. Worin besteht die Notwendigkeit des § 12 Nr. 2 EStG?

6. Wie sind teilweise entgeltliche dauernde Lasten (einschließlich Renten) zu behandeln?

Wie die Rechtsprechung zur Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG zeigt, sind alle diese Fragen von großer Bedeutung für die Praxis der Besteuerung. Sie sollten daher in einem Gesetz, das für jeden einzelnen von so weittragender Bedeutung ist wie das Einkommensteuergesetz, soweit wie möglich klar beantwortet werden.

II. Eigener Vorschlag zur Neufassung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG

Es bietet sich folgende Möglichkeit, dieser Forderung gerecht zu werden:

Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG soll gestrichen werden und statt dessen der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgende Regelung hinzugefügt werden:

> "Diese Aufwendungen dürfen nicht abgezogen werden, wenn sie unentgeltlich an Personen gewährt werden, denen oder deren Ehegatten gegenüber eine auf familienrechtlicher Grundlage beruhende gesetzliche Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten besteht oder bestehen kann. Dabei gelten Renten und dauernde Lasten als unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mindestens gleich dem halben Barwert dieser Aufwendungen ist."

Bisher ist die Streichung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG noch nicht erwogen worden. Die Einkommensteuerkommission und Schefold halten die Vorschrift im "Interesse der besseren Allgemeinverständlichkeit"[1] und zur "Abgrenzung von der anderen Seite her"[2] für notwendig. Die Rechtsprechung und das Schrift-

---

1) Bericht der Einkommensteuerkommission S. 168.

2) Schefold, DStBl. 1939 S. 281-292, S. 281 = PrStD 014 S. 1-12, S. 1.

tum zu den Problemen des § 12 Nr. 2 EStG zeigen, daß eher das Gegenteil der Fall ist. Die Bestimmung der Begriffe der freiwilligen Zuwendungen und der Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen ist nur anhand der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift möglich. Mit Recht stellen sich angesichts der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG die Fragen:

1. Welche freiwilligen Zuwendungen sind vom Abzug ausgeschlossen?

2. Woraus ergibt sich, daß Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen zwar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, nicht aber als Sonderausgaben abzugsfähig sind?

Bei einem Einkommensteuergesetz, das die Einnahmeerzielung so genau bestimmt wie das deutsche, ist eine klarstellende Vorschrift des Inhalts des § 12 Nr. 2 EStG überflüssig. Die einzige Funktion, die § 12 Nr. 2 EStG erfüllt, besteht in der deklaratorischen Einschränkung des Sonderausgabenabzugs.[1] Das sollte deutlich zum Ausdruck gelangen.

Die hier vorgeschlagene Streichung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG in Verbindung mit der Ergänzung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG hat alle die Vorteile, die bereits zum Vorschlag der Einkommensteuerkommission hervorgehoben wurden. Darüber hinaus macht sie deutlich, daß

1. die einzige Aufgabe des § 12 Nr. 2 EStG darin besteht zu erläutern, welche dauernden Lasten vom Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeschlossen werden;[1]

2. nur unentgeltliche Zuwendungen vom Abzug ausgeschlossen werden;

3. nur dauernde Lasten (einschließlich der Renten), denen eine erhebliche Gegenleistung gegenübersteht, vom Abzugsverbot für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen ausgenommen sind;

---

1) S. o. S. 112 f.

4. eine Verbindung der Zuwendungen mit der Erfüllung einer auf familienrechtlicher Grundlage beruhenden gesetzlichen Unterhaltspflicht bestehen muß. Diese Verbindung braucht nur eine vermutete im Sinne einer Typisierung zu sein;
5. die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben unberührt bleibt;
6. das Abzugsverbot von freiwilligen Zuwendungen sich aus dem System des Einkommensteuergesetzes von selbst versteht;
7. § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung des Nießbrauchs, des dinglichen Wohnrechts und der schuldrechtlichen Wohnungsüberlassung ohne Bedeutung ist.

Der Vorschlag wird daher der Lösung aller erörterten Probleme gerecht.

B) Die Vorschläge zur Änderung de lege ferenda

Zu fragen bleibt, ob die Regelung des § 12 Nr. 2 EStG, wie sie sich nach den Ergebnissen dieser Untersuchung darstellt, zweckmäßig ist. Ist de lege ferenda an dem materiellen Inhalt der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG festzuhalten?

Hoffmann hat gefordert, man solle die Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehefrauen und an erwachsene selbstverdienende Kinder von der Regelung des § 12 Nr. 2 EStG ausnehmen.[1] Die Unterhaltspflicht auf Grund geschiedener Ehen ist wegen der Zulässigkeit von Konventionalscheidungen manipulierbar. Es ist daher bedenklich, die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen an die Vorschriften des Ehegesetzes anzuknüpfen. Eine Manipulation des Einkommens ist vor allem durch Zuwendungen an erwachsene Kinder möglich und naheliegend, die noch kein eigenes Einkommen beziehen. Die Forderung Hoffmanns ist daher nicht ungerechtfertigt. Sie bleibt aber Stückwerk.

---

1) Hoffmann, DStZ 1955 S. 186-188, S. 188; FR 1960 S. 213/214.

Für den Steuerpflichtigen ist die genaue Feststellung der Höhe seiner Unterhaltspflicht die einzig befriedigende Lösung. Dadurch würden die Finanzgerichte und -behörden aber überfordert. Für sie ist die geltende Regelung des § 12 Nr. 2 EStG zweckmäßig, weil sie sie jeglicher Nachforschungspflicht über die Höhe des Unterhalts enthebt. Ein Kompromiß zwischen beiden Gesichtspunkten ist aber möglich.

Bei einem bestimmten eigenen Einkommen der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person im weiteren Sinne wird regelmäßig kein Anspruch mehr auf Unterhalt begründet sein. Überschreitet das eigene Einkommen des Zuwendungsempfängers diese Grenze, dann ist es nicht gerechtfertigt, den darüber hinausgehenden Betrag als Unterhaltsleistung zu behandeln. Der Gesetzgeber sollte daher einen Betrag für das eigene Einkommen des Zuwendungsempfängers festlegen. Der Teil der Zuwendung, der diesen Betrag übersteigt, wäre den allgemeinen Regeln zu unterwerfen, also als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die Zuwendung die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Dadurch würden die unbefriedigenden Ergebnisse, zu denen die geltende Regelung des § 12 Nr. 2 EStG zum Teil führt, weitgehend beseitigt. Der Steuerverwaltung würde nicht wesentlich mehr Arbeit aufgebürdet. Insgesamt würde eine gerechtere Behandlung von Zuwendungen an nahe Angehörige eintreten.

Bei der Festlegung der Grenze für das eigene Einkommen sollte der Gesetzgeber nicht kleinlich verfahren. Ein Jahreseinkommen von 3.600 DM dürfte im Durchschnitt den allgemeinen Vorstellungen über den angemessenen Unterhalt entsprechen. Was der Zuwendungsempfänger darüber hinaus erhält, ist kein Unterhalt mehr und sollte steuerlich auch nicht als Unterhalt behandelt werden.

Gesetzestechnisch ließe sich die Forderung dadurch verwirklichen, daß man ergänzend zu der oben de lege lata vorgeschlagenen Gesetzesreform der Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgenden Satz hinzufügt:

"Eine Unterhaltspflicht besteht insoweit nicht, als

die Einkünfte des Zuwendungsempfängers einschließlich der Zuwendung im Veranlagungszeitraum den Betrag von 3.600 Deutsche Mark überschreiten."

Lebenslauf

Am 25. Dezember 1943 wurde ich als Sohn des Architekten Kurt Heister und seiner Ehefrau, Oberstudienrätin Ruth Heister, geborene Scheerschmidt, in Bromberg (Westpreußen) geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.

Ende des Jahres 1950 wanderte die Familie nach Venezuela aus. Dort besuchte ich das "Colegio Humboldt" in Caracas.

Im August des Jahres 1958 kehrte ich nach Deutschland zurück und besuchte ab Ostern 1959 das Naturwissenschaftliche Lessing-Gymnasium in Düsseldorf. Auf dieser Schule bestand ich am 13. März 1962 die Reifeprüfung.

Anschließend studierte ich Volkswirtschaftslehre an den Universitäten München (ein Semester), Bonn (vier Semester) und Köln (vier Semester) und bestand am 7. Dezember 1966 die Diplom-Prüfung für Volkswirte.

Ab Wintersemester 1966/67 studierte ich Rechtswissenschaft an den Universitäten Köln (zwei Semester), Würzburg (ein Semester) und Münster (zwei Semester).

Am 22. Februar 1968 bestand ich in Düsseldorf die erste juristische Staatsprüfung.

Während des Wintersemesters 1968/69 habe ich am steuerrechtlichen Seminar des Instituts für Steuerrecht der Universität Münster (Professor Dr. Friedrich Klein) teilgenommen.